

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA VEŘEJNÉ EKONOMIKY

Postavení ekologických daní ve veřejných rozpočtech

Role of Ecological Taxes in Public Budgets

Student: Michaela Žižková

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Anna Kovářová

Ostrava 2010

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra veřejné ekonomiky

Zadání bakalářské práce

Student: **Michaela Žižková**
Studijní program: B6202 Hospodářská politika a správa
Studijní obor: 6202R055 Veřejná ekonomika a správa
Specializace: 00 Veřejná ekonomika a správa
Téma: **Postavení ekologických daní ve veřejných rozpočtech**
Role of Ecological Taxes in Public Budgets

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Daňový systém ČR
 3. Charakteristika ekologických daní
 4. Zhodnocení vývoje ekologických daní v ČR
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

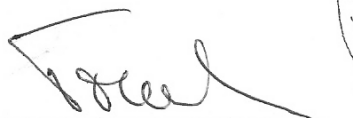
KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 280 s. ISBN 80-7357-205-2.
SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 464 s. ISBN 978-80-7357-443-7.
ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Anna Kovářová**

Datum zadání: 20.11.2009

Datum odevzdání: 07.05.2010



doc. Ing. Petr Tománek, CSc.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci včetně všech příloh vypracovala samostatně.
Přílohy č. 1 a 2 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnila.“

Ostrava 7. 5. 2010

Obsah

1 Úvod	1
2 Daňový systém ČR.....	3
2.1 Funkce daní	4
2.2 Daňové principy	5
2.3 Způsoby třídění daní.....	7
2.4 Daňová soustava.....	9
3 Charakteristika ekologických daní	21
3.1 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů.....	21
3.2 Daň z pevných paliv	24
3.3 Daň z elektřiny	26
3.4 Společná ustanovení.....	28
3.5 Obecná podstata ekologických daní	30
4 Zhodnocení vývoje ekologických daní v ČR	33
4.1 Ekologická daňová reforma	34
4.2 Výnosy ekologických daní za roky 2008 a 2009	37
5 Závěr.....	42
Seznam literatury.....	44
Seznam zkratk a symbolů	
Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
Přílohy	

1 Úvod

S daněmi se v současné době setkáme snad v každé společnosti, v každé zemi. Jejich význam pro společnost je zřejmý. Slouží jako příjem veřejných rozpočtů, především státního rozpočtu, odkud plynou peněžní prostředky dále do rozpočtů nižších územních jednotek, záleží na územním členění dané země. V České republice se jedná o rozpočty krajů, měst a obcí. Slouží tedy nejen pro krytí vládních výdajů, ale také plní tři základní funkce, které jsou shodné s funkcemi veřejného sektoru.

Existenci veřejných statků, externalit, nedokonalé konkurence nebo monopolu řeší funkce alokační, která má za úkol efektivně alokovat dané zdroje, aby nedocházelo k takovému projevu selhání trhu. Funkce redistribuční zabezpečuje ve společnosti spravedlivé rozdělení důchodu a bohatství mezi bohatšími a chudšími obyvateli. Stabilizační funkce má zmírňovat cyklické výkyvy, které v ekonomice nastávají. Má tedy zajistit stabilní zaměstnanost a cenovou stabilitu. Jako důkaz fungování všech tří funkcí lze uvést příklad. Při selhání trhu stát zasáhne tak, že uvalí nějakou daň. V rámci progresivních daňových sazeb důchodových daní probíhá přerozdělovací funkce. Zvýšením či snížením daní v určitém ekonomickém cyklu bude ekonomika stabilizována.

Dá se říci, že díky daním je zachován běžný chod státu. Přesto přiznávání a placení daní, není zrovna oblíbenou činností. Jedná se o platby povinné a nenávratné, poplatník za ně nezíská žádnou konkrétní protihodnotu. Asi i z tohoto důvodu dochází tak často k daňovým únikům a podvodům.

V současnosti se stále více diskutují problémy ochrany životního prostředí, znečišťování moří a oceánů, tání ledovců a dalších ekologických problémů, a to na celosvětové úrovni. Proto se také začalo uvažovat, jak těmto jevům zabránit, nebo je alespoň zmírnit. Právě z tohoto důvodu mnoho zemí, především evropských zavádí daně na ochranu životního prostředí. Smyslem těchto daní je omezit co nejvíce produkci škodlivých emisí, které tak drastickým způsobem poškozují naši planetu. Česká republika také zavedla ekologické daně, a to na základě směrnice Rady Evropské unie, která se touto problematikou zabývá již několik let.

Cílem této bakalářské práce je zhodnotit vývoj a postavení ekologických daní v České republice. Zavedení ekologických daní do daňové soustavy ČR je totiž úzce napojeno na realizaci ekologické daňové reformy. Hypotéza mé práce zní: Jednotlivé kroky a fáze ekologické daňové reformy jsou naplňovány v souladu s jejím plánovaným průběhem. V práci používám metodu srovnávací a analýzu.

Práce je rozdělena do tří tematických kapitol. V první kapitole je definován pojem daně, daňové soustavy a daňového systému. Jsou vysvětleny funkce, principy a možnost klasifikace daní. V závěrečné části první kapitoly je stručně charakterizována současná tuzemská daňová soustava, kde jsou zmíněny i ekologické daně. Podrobnější charakteristikou ekologických daní se zabývá druhá kapitola. Je zde vymezen předmět, sazby a plátcí daně, osvobození od daně a další skutečnosti s těmito daněmi související. Pojednává se zde i o obecné podstatě ekologických daní a okrajově i o jejich vzniku. Poslední, třetí kapitola je zaměřena na zhodnocení vývoje ekologických daní za roky 2008 a 2009. V kapitole je přiblížena evropská legislativa, na základě které byly ekologické daně u nás, v České republice zavedeny. Dotýká se problému ekologické daňové reformy a konečně hodnotí výsledky výnosů za roky 2008 a 2009, které jsou znázorněny i graficky.

Při zpracovávání této práce jsem čerpala z odborných publikací, zákonů a také odborných článků dostupných v elektronické podobě.

2 Daňový systém ČR

Daňový systém České republiky, jako systémy jiných zemí, procházel vývojem. V 90. letech 20. století přešla ekonomika z dosavadní centrálně plánované na tržní, což mělo za následek i několik daňových reforem. Proto také většina daňových zákonů pochází z tohoto období.

Každý občan ČR se již setkal s pojmem daň. Dá se tedy předpokládat, že každý také ví, co si pod tímto pojmem má představit. Bohužel tomu tak není. Daň ve skutečnosti není chápána jednoznačně a z tohoto důvodu mohou vznikat různá nedorozumění. Je tedy důležité daň definovat. Jelikož v českých daňových zákonech není nikde pojem daně vymezen, použiji definici mezinárodní organizace OECD. Dle ní je „daň povinná nenávratná platba do veřejného rozpočtu“.¹ Povinná znamená, že tato platba je nedobrovolná, je stanovena zákonem. Nevrací se poplatníkovi a je také neekvivalentní, což znamená, že za tuto platbu není poskytována žádná služba, tedy nějaké konkrétní plnění.² Veřejné rozpočty tvoří pouze státní rozpočty. Jedná se o soustavu veřejných rozpočtů, která je tvořena, kromě státního rozpočtu, rozpočty měst a obcí, krajů, státních fondů, a dokonce i společným rozpočtem Evropské unie. Pokrývá tedy všechny stupně státní správy.³

Další platba, která plyne do veřejných rozpočtů, především na místní úrovni jsou poplatky. Poplatek je peněžitý ekvivalent za služby, které poskytuje veřejný sektor konkrétnímu plátcí. Jedná se tedy o dobrovolnou, ekvivalentní, nenávratnou a dalo by se říci, také nepovinnou platbu. Poplatky se využívají na financování té služby, za kterou je poplatek určen. Hranice rozlišení mezi daní a poplatkem není vždy zřejmá a mnoho plateb leží na hranici poplatku a daně.⁴

Za základní příjmy veřejných rozpočtů se kromě daní a poplatků považují také půjčky. Jedná se o úvěrový příjem těchto rozpočtů, který je na principu návratnosti, nepovinnosti a nepravidelnosti platby.⁵

¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 9.

² PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, 2001.

³ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

⁴ tamtéž

⁵ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

„Jako daň se také považuje příspěvek na sociální a zdravotní pojištění, cla, místní poplatky např. ze psa, dálniční známky aj.“⁶ Ačkoli příspěvky na sociální a zdravotní pojištění nesplňují zařazení do kategorie daní, mají některé vlastnosti, které se daním velmi přibližují. Především jejich pravidelnost a povinnost placení.

Důležité je také rozlišit pojmy daňový systém a daňová soustava, ačkoli jsou často chápány jako synonyma. „Daňová soustava představuje souhrn daní vybíraných v určitém státě v určitém čase“.⁷ Vyjadřuje tedy pouze legislativně upravené jednotlivé daně. Uspořádání daňové soustavy bývá v různých zemích různé, neboť záleží na tradicích způsobu výběru daní, velikosti daného státu a jeho územním členění aj. Daňový systém je širším pojmem. Kromě jednotlivých daní, tedy daňové soustavy, zahrnuje i systém institucí, které provádí správu daní, jejich vyměřování, výběr, vymáhání a také kontrolu. Tyto instituce vůči daňovým subjektům používají stanovené systémy metod, nástrojů a pracovních postupů.⁸

2.1 Funkce daní

„V moderní ekonomické teorii vyplývá funkce daní z existence veřejného sektoru. Veřejný sektor zabezpečuje funkce, které nemůže dobře zabezpečit trh.“⁹ Jedná se tedy o selhání trhu a zde musí zakročit vláda svými zásahy. Daně plní stejné tři funkce jako veřejný sektor.¹⁰

První je funkce alokační, která se používá, projevuje-li se na trhu neefektivní rozdělení, tedy alokace zdrojů. Příčinou je existence veřejných statků. Statky se dělí na soukromé a veřejné. Veřejné statky se vyznačují nedělitelností a nevylučitelností ze spotřeby. To znamená, že spotřeba jednoho nezmenšuje spotřebu jiného uživatele a zároveň nikdo nesmí být ze spotřeby vyloučen. Příkladem takového statku je obrana, veřejné osvětlení aj. Kdyby tyto statky měl zajišťovat trh, vůbec by nevznikly. Proto jsou financovány z veřejných rozpočtů. Dalším důvodem tržního selhání je existence externalit, ať už pozitivních, tedy užitku nebo negativních tj. škody. Jsou to vedlejší produkty trhu, které nejsou započítány do ceny výrobku nebo služby. Selhání trhu způsobují také tzv. statky pod ochranou nebo nedokonalá konkurence. Ta nastane tehdy, vznikne-li na trhu například monopol. Ten nebude své zdroje

⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 9.

⁷ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008, s. 10.

⁸ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 15.

¹⁰ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

využívat efektivně, bude produkovat méně a za vyšší ceny, než za jaké by vyráběl trh. Stát může proti tomu zasáhnout například tak, že monopol zakáže nebo uloží daň.

Další funkcí je funkce redistribuční, tedy přerozdělovací, která prostřednictvím veřejných financí, tedy i daní, přesouvá část důchodů a bohatství směrem od těch bohatších k chudším jedincům. Lidé totiž zastávají názor, že rozdělování důchodů a bohatství ve společnosti, na základě fungování trhu, není spravedlivé.¹¹ Pro takovéto přerozdělování důchodů lze v praxi použít progresivní sazby daně z příjmů, jak tomu bylo učiněno v období 1993-2006 i v České republice.

Poslední ze tří funkcí je funkce stabilizační. Tato má za úkol zmírňovat cyklické výkyvy v ekonomice, a tedy zajistit vysokou zaměstnanost a cenovou stabilitu. Z toho vyplývá, že daně v období recese by měly být nižší než při expanzi. Takto se v krizi povzbuzuje a naopak v konjunkturu omezí poptávka po zboží a službách. Je zachován ekonomický růst a ekonomika se ani nepřehřívá.

Fiskální funkce nemá stejné postavení jako výše zmíněné tři. Dalo by se říci, že stojí mimo ně. Je ovšem obsažena v každé z těchto funkcí. Prostřednictvím fiskální funkce se získávají peněžní prostředky do veřejných rozpočtů na krytí veřejných výdajů. U funkce alokační jde o získávání prostředků na financování veřejných statků, tedy na ty statky, které nejsou produkovány trhem. U redistribuční funkce získává peníze pro chudé od těch bohatších jedinců a nakonec stabilizační funkci ovlivňuje výše daňových příjmů, která závisí na ekonomickém cyklu, ve kterém se zrovna země nachází.¹²

2.2 Daňové principy

Různí autoři zabývající se touto problematikou uvádějí ve svých knihách rozdílné požadavky na daně, tedy daňové principy.¹³ U všech ovšem lze nalézt základní dva. Jsou jimi princip spravedlnosti a efektivnosti.¹⁴

¹¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 16.

¹² KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

¹³ tamtéž

¹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

Princip spravedlnosti

Tento princip řeší, jak nejvhodněji rozdělit daňovou zátěž mezi poplatníky. To znamená, kolik by se měli poplatníci podílet na nákladech veřejných rozpočtů. Spravedlnost zdaňování ukládají dva přístupy, a to zdaňování dle užitku neboli prospěchu a zdaňování dle schopnosti daňové úhrady neboli platební schopnosti.

Zásada zdaňování dle užitku říká, že spravedlivé je, aby každý poplatník přispíval podle užitku, který má ze spotřeby veřejných statků a transferů. Dle zásady platební schopnosti přispívají poplatníci na veřejné výdaje podle toho, jak jsou schopni platit.¹⁵ „Proto bohatí platí více a chudí méně.“¹⁶ Existují dvě pojetí spravedlivého zdaňování dle platební schopnosti, a to pojetí horizontální a vertikální. Dle zásady horizontální spravedlnosti mají dva poplatníci, kteří mají stejnou platební kapacitu platit stejně. Problémem ovšem zůstává, jak tuto platební kapacitu stanovit. Obvykle se stanovuje z důchodu, což znamená, že dva poplatníci se stejně velkým příjmem budou platit stejně vysokou daň. Dále se schopnost daňové úhrady může vypočítat ze spotřeby nebo i majetku. Požadavkem vertikální spravedlnosti je, aby poplatník s vyšším důchodem platil i vyšší daň. Z toho vyplývá, že dva poplatníci s různou výší důchodu budou platit různě vysokou daň. Vzniká zde ale otázka, jak stanovit kritérium rozlišení výše daní. Je možné použití pravidla oběti neboli daňové újmy, neboť pro plátce je vyšší daň jakousi obětí. To znamená, že se vzdává části svého užitku z důchodu. Pojetí oběti může mít formu stejné absolutní oběti, kdy všichni poplatníci ztrácejí stejnou část ze svého užitku, dále stejné relativní oběti a stejné marginální oběti. Tyto dvě formy využívají progresivní daň.¹⁷

Princip daňové efektivity

Daně, které jsou ukládané neefektivně, ochuzují nejen stát, ale i poplatníky. „Zdroje neefektivnosti daní jsou distorze daní a administrativní náklady správců daní a poplatníků.“¹⁸ Velké distorze neboli zkreslení v cenách a užitku způsobují, že poplatníci hledají substitute k nahrazení zdaněného zboží nebo služby jinými, nezdaněnými. Takto je narušováno rozložení zdrojů v ekonomice a daně jsou neefektivní. Administrativní náklady leží na státu, tedy správcích daně, ale také na plátcích a poplatnících daní. Tyto zvýšené náklady mohou být způsobeny například složitým výpočtem daně, vyplňováním velkého množství formulářů, nejen daňového přiznání, placení daňových poradců a jinými činnostmi,

¹⁵ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

¹⁶ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 17.

¹⁷ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

¹⁸ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 18.

kteřé zabírají hlavně čas. Z toho vyplývá, že čím jsou daně složitější, tím je tato administrativní náročnost větší a náklady vyšší.¹⁹

Dále se ještě zmíním o principu právní perfektnosti a politické průhlednosti. Tento princip vyžaduje perfektní daňové předpisy, které by právě svou perfektností zabraňovaly jejich obcházení. Z čehož vyplývá, že všem musí být jasné, kdo je plátcem daně a z čeho se daň platí. Aby poplatníkovi byla jasná konstrukce daně a nedocházelo ke snižování daňové povinnosti na základě nejasných formulací v zákoně a nesprávného pochopení výkladu daňových předpisů.²⁰

2.3 Způsoby třídění daní

Existuje mnoho hledisek pro třídění daní. V následujícím textu uvedu pouze ty základní kritéria. Snad nejznámějším členěním je klasifikace daní **podle vazby na důchod poplatníka**, někdy též uváděno podle způsobu uložení daně.²¹ Dle tohoto členění se daně dělí na přímé a nepřímé. Daně přímé jsou vyměřovány na základě poplatníkovy důchodu nebo majetku. Tyto daně tedy nemohou být přeneseny na jiný ekonomický subjekt, z čehož vyplývá jejich adresnost. Přímými daněmi jsou daně důchodové a majetkové.

Nepřímé daně jsou obsaženy v cenách zboží a služeb. Důležitý je zde okamžik nákupu nebo spotřeby určité komodity. Z toho vyplývá, že subjekt, který daň platí, ji neplatí ze svého vlastního příjmu, ale přenáší ji na jiný ekonomický subjekt, čímž je konečný spotřebitel. Mezi nepřímé daně se řadí spotřební daně a všeobecné daně typu daň z přidané hodnoty.²²

Dalším členěním je třídění **podle objektu daně**. Zohledňuje se zde předmět, na který je daň uvalena. Předmětem mohou být důchody poplatníků, na které je uložena daň, dále majetek jak movitý tak nemovitý, nebo i jeho vlastnictví či nabití. Daně bývají uvaleny i na spotřebu, kdy je zdaňována veškerá spotřeba nebo pouze spotřeba vybraných výrobků, tedy akcíz.²³ Známe také daně z hlavy, které se používaly v historii. Povinnost platit tuto daň vyplývala ze samotné

¹⁹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

²⁰ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, 2001.

²¹ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

²² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

²³ tamtéž

existence poplatníka a zanikla až jeho smrtí.²⁴ Zde je možné uvést i daně výnosové, které byly odváděny z výnosu, například živností.²⁵

Často používaným kritériem je **vztah k schopnosti poplatníka daň platit**, tedy k jeho příjmovým poměrům. Zde se daně dělí na osobní a in rem, tedy z věci. Osobní daně zohledňují platební schopnost poplatníka a jsou tedy adresné. Pro upřesnění se jedná o daně důchodové, především daň z příjmů fyzických osob. Daně z věci se odvádí bez ohledu na příjmovou stránku poplatníka. Povinnost odvodu zakládá samotná držba či nabytí majetku. Může se ovšem jednat i o daně spotřební či důchodovou daň z příjmů právnických osob.²⁶

Jiným možným tříděním je kritérium dle **vztahu sazby k daňovému základu**. Rozlišujeme daně specifické neboli jednotkové, které „jsou stanoveny podle množství jednotek daňového základu“.²⁷ Jako příklad lze uvést počet litrů čistého líhu, množství cigaret aj. Takto jsou především vymezeny akcízy. Daně ad valorem, tedy k hodnotě jsou stanoveny cenou zdaňovaného základu. Jedná se především o daň z přidané hodnoty.²⁸

Třídění daní **podle dopadu neboli progrese** je důležité hlavně z hlediska principu spravedlnosti daní. Toto třídění nám pomáhá zjistit, zda daňové zatížení roste s vyšším příjmem poplatníka. Rozlišují se daně proporcionální, kdy všem poplatníkům je daň stanovena stejným procentem, to znamená, že všichni platí stejné procento ze svého důchodu, bez ohledu na jeho výši. Dále daně progresivní, u nichž míra zdanění roste s vyšším důchodem. To znamená, že čím větší důchod, tím vyšší daň. A nakonec daň regresivní, která je pravým opakem daně progresivní. Tedy čím větší důchod poplatník má, tím nižší daň odvádí.²⁹

Daně třídíme také **podle daňového určení**, tedy podle rozpočtu, jehož jsou příjmem. Na nadstátní, jedná se o rozpočet Evropské unie, dále na státní, vyšších územněsprávních celků, u nás se jedná o rozpočty krajů, a municipální daně.³⁰ V České republice jsou daně

²⁴ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, 2001.

²⁵ KUBÁTOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

²⁶ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

²⁷ KUBÁTKOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006, s. 32.

²⁸ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

²⁹ KUBÁTKOVÁ, K. *Daňové teorie*, 2006.

³⁰ tamtéž

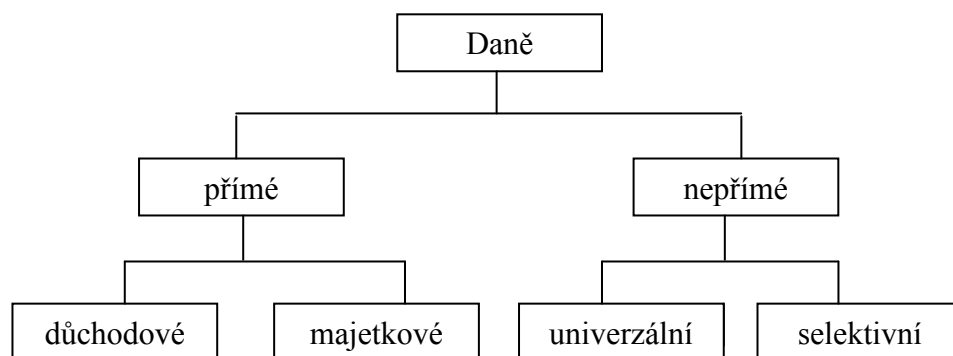
vybírány do státního rozpočtu, odkud se pak na základě zákona o daňovém určení rozdělují podle stanovených kritérií mezi obce a kraje. Na základě tohoto zákona se daně dělí také na svěřené, kdy plynou pouze do určitého rozpočtu, například daň z nemovitosti je výlučnou pro jednotlivé obecní rozpočty a daně sdílené, které se jak již bylo zmíněno výše, dělí určitým podílem do různých rozpočtů.³¹

Celosvětové členění daní, které provádí OECD, rozděluje daně do šesti hlavních skupin, které mají dále své podskupiny. Toto třídění se používá především pro potřeby analýzy velikosti daní mezi jednotlivými státy. Členění je uvedeno v příloze č. 1.

2.4 Daňová soustava

Se vznikem samostatné České republiky se začaly provádět různé reformy. Jednou z nich byla i razantní daňová reforma. Proto byla 1. 1. 1993 zavedena nová daňová soustava, kterou se, s malými změnami, řídíme dodnes. Od jejího zavedení uplynulo již šestnáct let, a proto není překvapující, že prošla mnoha novelizacemi. V následujícím textu se seznámíme se současnou daňovou soustavou platnou v České republice.

Obrázek 2.1 Daňová soustava ČR



ZDROJ: vlastní zpracování dle ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008, s. 15.

Jak je vidět v obrázku 2.1, daně se v České republice dělí na přímé a nepřímé. Přímými daněmi jsou daně důchodové, které jsou tvořeny daní z příjmů fyzických osob a daní z příjmů právnických osob, a daně majetkové. Mezi tyto daně patří daň z nemovitosti, daň silniční a takzvaná trojdaň, tj. daň dědická, darovací a z převodu nemovitosti. Nepřímé daně se dělí

³¹ PEKOVÁ, J. *Veřejné finance*, 2001.

na univerzální, které reprezentuje daň z přidané hodnoty a daně selektivní, což jsou akcízy, tedy spotřební daně a ekologické daně.

Důchodové daně

Tyto daně upravuje zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů. Jak již bylo řečeno, jedná se o daň z příjmů fyzických osob a o daň z příjmů právnických osob.

Daň z příjmů fyzických osob

Poplatníkem daně z příjmů FO jsou fyzické osoby, které mají na území České republiky bydliště nebo se zde obvykle zdržují (alespoň 183 dní v roce). Jedná se tedy o daňové rezidenty, kteří mají daňovou povinnost z příjmů, které jim plynou ze zdrojů na území ČR.

Předmětem daně jsou příjmy ze závislé činnosti a funkční požitky, příjmy z podnikání a z jiné samostatně výdělečné činnosti, příjmy z kapitálového majetku, příjmy z pronájmu a ostatní příjmy. Tyto příjmy jsou dílčími základy daně. Každý dílčí základ daně se upravuje o příjmy, které jsou od daně osvobozeny a o nezdánitelné části daně a také o odčitatelné položky od základu daně. Souhrnem upravených dílčích základů daně dostaneme základ daně, který se zdaňuje. Základem daně jsou tedy příjmy snížené o výdaje, které slouží k dosažení, zajištění a udržení příjmů. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok.

Předmětem daně nejsou například příjmy získané darováním, děděním, příjmy získané z nabytí akcií, úvěry a půjčky nebo také částka uhrazená zdravotní pojišťovnou.

Úplně jsou od daně osvobozeny příjmy z prodeje rodinného domu nebo bytu, za podmínek, které stanoví zákon o daních z příjmu. Dále přijatá náhrada škody, veškeré sociální dávky, starobní důchody, různá stipendia, ceny z veřejných soutěží.

Příjmy ze závislé činnosti jsou příjmy ze současného nebo dřívějšího pracovně-právního, služebního nebo členského poměru. Příjmy, kdy poplatník při výkonu práce pro plátce příjmu je povinen dbát příkazů plátce a příjmy za práci členů družstva. Za funkční požitky jsou považovány funkční platy členů vlády, poslanců, senátorů Parlamentu České republiky, platy vedoucích ústředních úřadů státní správy, odměny za výkon funkce v orgánech obcí a jiných orgánech územních samospráv, státních orgánech aj. Poplatníkem je vždy zaměstnanec a plátce zaměstnavatel.

Předmětem daně nejsou náhrady cestovních výdajů nebo pracovní a ochranné pomůcky. Osvobozeny jsou některá nepeněžitá plnění, jako je například závodní stravování, některé dary zaměstnavatele zaměstnanci, hodnota přechodného ubytování do výše 3 500 Kč, nebo také část příspěvku zaměstnavatele na penzijní připojištění zaměstnance.

Aby zaměstnavatel zaměstnanci strhával zálohy na daň ze mzdy, musí u něj mít zaměstnanec podepsané prohlášení. Takové prohlášení může mít zaměstnanec podepsané pouze u jednoho zaměstnavatele.

Dílčím základem daně jsou příjmy navýšené o částku, kterou platí zaměstnavatel za své zaměstnance na sociálním a zdravotním pojištění a příspěvek na státní politiku zaměstnanosti (tj. institut super hrubé mzdy). Od takto upravené částky se odečtou nezdánitelné části základu daně, jako jsou například penzijní připojištění přesahující 6 000 Kč, životní pojištění přesahující 12 000 Kč aj.

Příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti jsou příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství, příjmy ze živností, příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů a podíly společníků v. o. s. a komplementářů k. s. na zisku. Dále to jsou příjmy z užití nebo poskytování práv průmyslového nebo duševního vlastnictví, autorských práv, příjmy z výkonu nezávislého povolání, které není živností, příjmy znalce, tlumočníka, příjmy z činnosti insolvenčního správce.

Základem daně jsou příjmy výše uvedené s výjimkou příjmů autorů za příspěvky do novin a časopisů do 7 000 Kč měsíčně, snížené o výdaje, které byly vynaloženy na jejich dosažení, zajištění a udržení.

Jestliže poplatník neuplatní výdaje prokazatelně vynaložené, může uplatnit výdaje stanovené procentem z příjmů, jak je tomu uvedeno v odstavci 7, § 7 zákona o daních z příjmů.

Příjmy z kapitálového majetku jsou především úroky z vkladů na běžných podnikatelských účtech. Zvláštní sazbou daně jsou daně úroky z vkladů na běžných účtech, úroky plynoucí ze směnek, z vkladů na vkladních knížkách, úrokové výnosy z obligací, dividendy, podíly na zisku tichého společníka, družstev a kapitálových společností.

Mezi příjmy z pronájmu se řadí příjmy z pronájmu nemovitostí nebo bytů a příjmy z pronájmu movitých věcí, ovšem nesmí jít o příležitostný pronájem. Takovýto pronájem

by se řadil mezi ostatní příjmy podle §10 zákona o daních z příjmů. U příjmů z pronájmu si může poplatník odečíst od příjmů výdaje ve výši 30 % z příjmů.

Mezi ostatní příjmy, jak již bylo řečeno, patří příjmy z příležitostných činností, jako je například příležitostný pronájem, výhry v loteriích, sázkách a jiných podobných hrách a výhry z reklamních soutěží apod. Zde si poplatník může snížit příjmy o výdaje maximálně do výše příjmů.

Nezdanitelnými částmi základu daně jsou dary poskytnuté obcím, krajům a organizačním složkám státu, právnickým osobám, které sídlí na území ČR nebo členského státu EU, Norska nebo Islandu na účely sociální, zdravotnické a ekologické, humanitní apod. Kdy hodnota daru činí dvě procenta ze základu daně, nebo alespoň 1 000 Kč. Odběr krve se zde také zařazuje a jeden odběr je ohodnocen částkou 2 000 Kč. Odčitatelnou položkou je daňová ztráta, která se odečítá od základu daně.

Poplatník je také oprávněn uplatnit slevy na dani. Jedná o základní slevu na poplatníka, dále sleva na manželku, která má vlastní příjem do zákonem stanovené výše. Další částku si odečte, jestliže je příjemcem invalidního důchodu (částky jsou stupňovány dle stupně invalidity), držitelem průkazu ZTP/P, nebo jestliže se jedná o studenta připravujícího se na budoucí povolání do 26 let.

Poplatníci mohou uplatnit také daňové zvýhodnění na dítě. Zvýhodnění se odečítá od již vypočtené daně (stejně jako slevy na dani) a může dojít k daňovému bonusu. V případě, že bude daň po odečtení daňového zvýhodnění na dítě záporná, tuto částku finanční úřad vrátí.

Sazba daně z příjmu fyzických osob je v současné době stanovena na 15 %. Ovšem od zavedení reformy v roce 1993 až do konce roku 2006 fungovalo progresivní zdanění příjmů.

Výpočet daně je následující. Nejprve se vypočítají dílčí základy daně, tj. příjmy z uvedené činnosti snížené o příjmy, které nejsou předmětem daně a o osvobozené příjmy. Od těchto příjmů se odečtou výdaje na jejich zajištění, dosažení a udržení. Vyloučíme také příjmy, které

jsou zdaňovány zvláštní sazbou daně. Takto vypočítané dílčí základy daně sečteme, ovšem důležité je vědět, že od dílčího základu daně z příjmů ze závislé činnosti si nelze odečíst ztrátu. Vznikne celkový základ daně, který snížíme od nezdanielné části a odpočitatelné položky. Dle sazby daně vypočítáme daň a od daně se dále mohou uplatnit slevy na dani a daňová zvýhodnění, tj. odpočet na děti. Provede se ještě odečet záloh a zjistíme, zda máme finančnímu úřadu ještě doplatit či nikoliv.³²

Daň z příjmů právnických osob

Poplatníky daně jsou osoby, které nejsou fyzickými osobami, a organizační složky státu. Jedná se o osoby, které mají na území České republiky sídlo a daňová povinnost jim plyne z příjmů ze zdrojů na území České republiky, tak ze zdrojů v zahraničí. Zdaňovacím obdobím je kalendářní rok nebo hospodářský rok.

Poplatníci, kteří nebyli zřízeni nebo založeni za účelem podnikání mají většinu příjmů od daně osvobozenou. Jedná se o nadace, nadační fondy, registrované církve a náboženské společnosti, politické strany a politická hnutí, veřejné vysoké školy aj. Tito poplatníci platí daň z příjmů PO pouze v případě, že mají příjmy z reklam, z členských příspěvků a příjmy z nájemného. Tito poplatníci jsou také povinni vést v účetnictví odděleně příjmy, které jsou předmětem daně a příjmy, které nejsou předmětem daně nebo jsou předmětem daně, ale jsou od daně osvobozeny. Od daně jsou osvobozeny příjmy z členských příspěvků podle stanov či statutu, výnosy z kostelních sbírek a příjmy za církevní úkony, příjmy z provozu malých vodních elektráren atd.

Poplatníci, kteří nebyli zřízeni nebo založeni za účelem podnikání si mohou základ daně snížit až o 30 %, maximálně jeden milion korun, pokud takto ušetřené prostředky použijí na krytí výdajů souvisejících s činnostmi, které nejsou předmětem daně. Jestliže 30% snížení nedosahuje částky 300 000 Kč, mohou si odečíst tuto částku, maximálně však do základu daně. Od základu daně si poplatníci daně z příjmů právnických osob mohou odečíst také hodnotu daru, jestliže činí alespoň dva tisíce korun.

Sazba daně pro rok 2009 činila 20%. Od 1. ledna 2010 se sazba daně snížila na 19 %.

³² Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

Základ daně z příjmů PO se zjistí následovně: výsledek hospodaření (před zdaněním) se sníží o příjmy, které nejsou předmětem daně a také o osvobozené příjmy a dále také o příjmy, které se nezahrnují do základu daně a zvýší se o účetní náklady, které nejsou daňově uznatelnými náklady tj. manka a škody. Vznikne základ daně.

Pro výpočet daně se použije následující postup: od základu daně se odečte daňová ztráta, jestliže v minulých letech byla a také se provede odpočet výdajů na výzkum a vývoj. Provede se mezisoučet. Pokračuje se v odečítání darů na veřejně prospěšné účely. Takto vzniklý základ daně se zaokrouhlí na celé tisícikoruny dolů. Základ daně se vynásobí 20% sazbou daně. Od daně se odečtou slevy na dani a vznikne daňová povinnost.

Slevy na dani, které může uplatnit poplatník této daně: jedná se o slevy v případě, že zaměstnává zdravotně postiženého zaměstnance. Dle rozsahu postižení si může odečíst 18 000 Kč nebo 60 000 Kč. Další slevou je sleva v případě investiční pobídky.³³

Majetkové daně

Majetkové daně jsou upraveny třemi právními předpisy. Jedná se o zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční ve znění pozdějších předpisů. Každá daň je upravena vlastním předpisem. V následujícím textu budou stručně popsány jednotlivé daně.

Daň z nemovitosti

Daň z nemovitosti se dále dělí na daň z pozemků a daň ze staveb.

Předmětem daně z pozemků jsou pozemky na území České republiky, které jsou vedené v katastru nemovitostí. Poplatníkem je vlastník pozemku. Od daně jsou osvobozeny pozemky ve vlastnictví státu, ve vlastnictví té obce, na jejímž katastrálním území se nacházejí (obdobné je to i s kraji), pozemky tvořící jeden funkční celek se stavbou nebo její částí sloužící k vykonávání náboženských obřadů církví nebo sloužící školám a školským zařízením, pozemky, na nichž jsou zřízeny hřbitovy apod. Základem daně je cena pozemku krát výměra pozemku v m². Sazba daně je stanovena dle typu pozemku. U orné půdy, chmelnic, vinic, zahrad a ovocných sadů činí 0,75 %, u trvalých porostů, hospodářských lesů a rybníků

³³ Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů.

je stanovena na 0,25 %. U ostatních pozemků je sazba daně za každý jeden m² 0,20 Kč u zastavěných ploch, nádvorí a ostatních ploch a 2 Kč u stavebních pozemků. U stavebních pozemků je výpočet zkomplikován ještě koeficientem obce, který je uveden v zákoně o dani z nemovitostí a je stanoven dle počtu obyvatel v obci.³⁴

Předmětem daně ze staveb jsou stavby, pro které byl vydán kolaudační souhlas, byty a nebytové prostory. Poplatníkem je vlastník stavby, bytu nebo samostatného nebytového prostoru. Od daně jsou osvobozeny stavby ve vlastnictví státu, obce, kraje, veřejných vysokých škol, církví a náboženských společností, sdružení občanů, sloužící školám a školským zařízením apod. Základ daně je výměra půdorysu nadzemní části stavby v m². Základem daně z bytu je výměra podlahové plochy bytu v m² vynásobená koeficientem 1,2. Základní sazba daně je stanovena u obytných domů 2 Kč, u staveb pro individuální rekreaci 6 Kč, u garáží vystavěných odděleně od obytných domů 8 Kč, u staveb užívaných pro podnikatelskou činnost od 2 do 10 Kč dle typu podnikání, u ostatních staveb 6 Kč a u bytů a samostatných nebytových prostor 2 Kč. Základní sazba daně se zvýší o 0,75 Kč za každé další nadzemní podlaží tj. patro, které přesahuje dvě třetiny zastavěné plochy. Základní sazba daně se dále vynásobí koeficientem obce, který je stanoven dle počtu obyvatel v obci v zákoně o dani z nemovitostí. Obce si mohou obecně závaznou vyhláškou upravovat koeficienty pro daň ze staveb.³⁵

Daň dědická, darovací a z převodu nemovitostí

Poplatníkem daně dědické je dědic. Předmětem daně je nabytí majetku děděním. Jedná se o věci nemovité, byty a nebytové prostory, věci movité, cenné papíry, peněžní prostředky v české i cizí měně aj. Základem daně je cena majetku nabytého jednotlivým dědicem, která se snižuje o prokázané dluhy zůstavitele, cenu majetku osvobozeného od této daně a přiměřené náklady spojené s pohřbem zůstavitele.

Poplatníkem daně darovací je nabyvatel. Předmětem daně je bezúplatné nabytí majetku na základě právního úkonu. Jedná se o movitý i nemovitý majetek a o jiný majetkový prospěch. Základem daně je cena majetku snižená o prokázané dluhy a cenu jiných povinností, které jsou vázány k předmětu daně, cenu majetku osvobozeného od této daně aj.

³⁴ Zákon č. 338/1992 Sb, o dani z nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

³⁵ tamtéž

Poplatníkem daně z převodu nemovitosti je převodce nebo nabyvatel. Předmětem daně je úplatný převod nebo přechod vlastnictví k nemovitostem. Základ daně je cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu.

Poplatníci daně dědické, darovací a z převodu nemovitosti se dělí do tří skupin podle vztahu poplatníka k zůstaviteli, dárci nebo nabyvateli. Do I. skupiny se řadí příbuzní v přímé řadě a manželé. Ve II. skupině jsou příbuzní v pobočné řadě tj. sourozenci, synovci, neteře, tety, strýcové, dále manželé dětí, děti manžela, rodiče manžela, manželé rodičů a osoby, které s nabyvatelem, dárcem nebo zůstavitelem žily ve společné domácnosti. Třetí skupinu tvoří ostatní fyzické osoby a právnické osoby.

Sazby daně u daní dědické a darovací jsou rozčleněny podle příjmů. U daně z nemovitostí je sazba daně pro všechny skupiny stanovena třemi procenty ze základu daně. Od daně dědické a darovací jsou osvobozeni dědici a nabyvatelé v první a druhé skupině.³⁶

Daň silniční

Předmětem daně silniční jsou silniční motorová vozidla, která jsou registrovaná a provozovaná v České republice a jsou používána k podnikání nebo jiné samostatné výdělečné činnosti. Bez ohledu, aniž by byla vozidla používána k podnikání, jsou předmětem daně vozidla s největší povolenou hmotností nad tři a půl tuny, která jsou registrována výlučně k přepravě nákladů a jsou registrovaná v České republice. Od této daně jsou osvobozena vozidla s méně než čtyřmi koly, vozidla diplomatických misí, vozidla provozovaná ozbrojenými silami apod.

Poplatníkem daně je fyzická osoba nebo právnická osoba, která provozuje vozidlo registrované v České republice v registru vozidel a je zapsána v technickém průkazu nebo osoba, která vozidlo užívá a v technickém průkazu je zapsána jako provozovatel osoba, která zemřela, zanikla nebo byla zrušena. Je jím také zaměstnavatel, jestliže vyplácí svému zaměstnanci cestovní náhrady za používání osobního automobilu.

³⁶ Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Základem daně je zdvihový objem motoru v cm^3 u osobních automobilů, součet největších povolených hmotností na nápravy v tunách a počet náprav a návěsů nebo největší povolená hmotnost v tunách a počet náprav u ostatních vozidel.

Sazby daně jsou stanoveny také podle zdvihového objemu motoru nebo počtu náprav a hmotnosti. Pro ilustraci uvádím tabulku 2.1 s ročními sazbami daně podle zdvihového objemu motoru v cm^3 .³⁷

Tab. 2.1 Roční sazby silniční daně dle zdvihového objemu motoru v cm^3

Zdvihový objem motoru v cm^3	Roční sazba daně v Kč
do 800	1 200
nad 800 do 1 250	1 800
nad 1 250 do 1 500	2 400
nad 1 500 do 2 000	3 000
nad 2 000 do 3 000	3 600
nad 3 000	4 200

ZDROJ: vlastní zpracování dle zákona č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Dañ z přidané hodnoty

Dañ z přidané hodnoty je velice rozsáhlou a složitou daní.

Dañ z přidané hodnoty je všeobecná spotřební obrátová daň, která je uvalována v jednotlivých fázích zpracování výrobků či služby. Předmětem této daně je dodání zboží nebo převod nemovitosti, anebo přechod nemovitosti v dražbě za úplatu osobou povinnou k dani na základě uskutečňování ekonomické činnosti s místem plnění v tuzemsku. Dále poskytnutí služby za úplatu s místem plnění v tuzemsku anebo pořízení zboží z jiného členského státu EU nebo dovoz zboží s místem plnění v tuzemsku. Zbožím jsou movité věci, ale i teplo, chlad, elektrická energie, voda a plyn.

DPH má dvě sazby. Základní sazba činí 19 % a snížená 9 %. Od 1. ledna 2010 došlo ke změně v sazbách. Základní sazba se zvýšila na 20 % a snížená také vzrostla o jedno procento. V současnosti je tedy 10 %.

³⁷ Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

U DPH je nutné rozlišovat daň na výstupu a daň na vstupu. Daní na výstupu jsou uskutečněná plnění tj. prodej. Jedná se tedy o daň, kterou je plátce povinen přiznat ze základu daně za uskutečněné zdanitelné plnění. Oproti tomu daň na vstupu představuje přijatá plnění tj. nákup. Je to daň obsažená v částce za přijatá plnění. Pak vzniká plátcovi daňová povinnost, která je představována samotnou daňovou povinností nebo nadměrným odpočtem.

Osobou povinnou k dani je fyzická nebo právnická osoba, která samostatně uskutečňuje ekonomické činnosti. Je jí i právnická osoba, která nebyla založena nebo zřízena za účelem podnikání, ale uskutečňuje ekonomické činnosti. Za ekonomické činnosti se považuje soustavná činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, ale také využívání hmotného i nehmotného majetku za účelem získání příjmů.

Osvobozené jsou osoby povinné k dani, jestliže jejich obrat za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců nepřesáhl jeden milion korun. Pokud obrat přesáhne stanovenou částku, jsou tyto osoby povinné se registrovat jako plátcové DPH. Plátcem daně je osoba povinná k dani, která je na území České republiky registrována k dani z přidané hodnoty.

Základem daně je vše, co plátce obdržel nebo obdržet má jako úplatu za uskutečněné zdanitelné plnění od osob, pro niž je plnění uskutečněno. Základ daně v sobě zahrnuje i jiné daně, cla, spotřební daně, ekologické daně, dotace v ceně, vedlejší výdaje aj.

Pro DPH je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc, jestliže obrat plátce daně přesáhl částku deseti milionů korun. Jinak je zdaňovacím obdobím kalendářní čtvrtletí.

Výpočet DPH je snadný. Záleží, zda je uvedena cena s daní či bez daně. Jestliže je uvedena cena bez daně, vypočítá se DPH jako cena bez daně krát daňová sazba děleno stem. Pokud je uvedena cena s daní, vypočítá se DPH jako cena s daní krát zákonem stanovený koeficient. Důležité je vědět, že základem daně je cena bez daně.³⁸

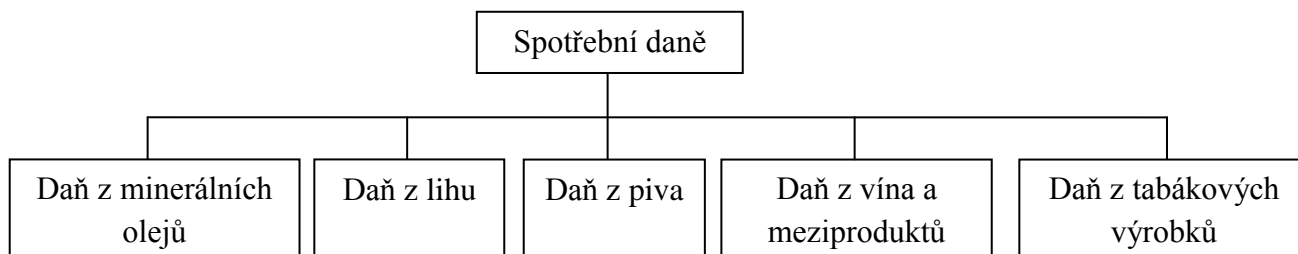
Spotřební daně

Spotřební daně neboli akcízy se vztahují pouze na vybrané výrobky, které jsou uvedeny v zákoně č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. Těmito

³⁸ Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

vybranými výrobky jsou minerální oleje, líh, pivo, víno a meziproducty a tabákové výrobky, jak je vidět v obrázku 2.2 .

Obrázek 2.2 Rozdělení spotřebních daní



ZDROJ: Vlastní zpracování dle zákona o spotřebních daních.

Předmětem spotřebních daní jsou tedy vybrané výrobky, které byly vyrobené na daňovém území Evropského společenství nebo na daňové území Evropského společenství dovezené. Daňovým skladem je objekt prostorově ohraničený, ve kterém se vybrané výrobky nezátížené spotřební daní vyrábějí, zpracovávají, skladují, přijímají nebo odesílají. A musí být zabezpečen proti daňovým únikům.

Plátcem daně je fyzická nebo právnická osoba, která provozuje daňový sklad. Správu daní vykonávají celní úřady. Daňová povinnost vzniká na základě výroby vybraných výrobků na daňovém území Evropského společenství nebo dovozen těchto výrobků na daňové území Evropského společenství.

Daň se vypočítá vynásobením základu daně sazbou, která je stanovena pro jednotlivé vybrané výrobky v zákoně. Základem daně je množství vybraného výrobku a u tabákových výrobků je to cena pro konečného spotřebitele. Zdaňovacím obdobím je kalendářní měsíc s výjimkou dovážených výrobků.³⁹

Ekologické daně

Tyto daně jsou nejmladší. V České republice byly zavedeny teprve před dvěma lety. Mezi tyto daně se zařazují tři daně. Jedná se o daň ze zemního plynu a některých dalších paliv, jejímž plátcem je dodavatel, který na daňovém území dodal plyn konečnému spotřebiteli. Je jím také provozovatel distribuční soustavy, provozovatel přepravní soustavy a provozovatel podzemního zásobníku plynu. Předmětem daně je tedy plyn, který je určený

³⁹ Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

k použití, nabízený k prodeji nebo používaný pro pohon motorů aj. Základem daně je množství plynu v MWh spalného tepla a sazby daně jsou pevně stanoveny. Výpočet se provede vynásobením základu daně sazbou.⁴⁰

Další je daň z pevných paliv, kdy předmětem je uhlí, brikety, bulety, koks aj. Plátcem je dodavatel, který pevná paliva dodal na daňovém území konečnému spotřebiteli. Základem daně je množství vyjádřené v GJ spalného tepla a sazba je stanovena na 8,50 Kč/GJ spalného tepla. Daň se vypočítá vynásobením základu daně sazbou daně.⁴¹

Poslední ekologickou daní je daň z elektřiny. Plátcem je dodavatel, který na daňovém území dodal elektřinu konečnému spotřebiteli. Základ daně je stanoven množstvím elektřiny v MWh a sazba je pevně stanovena jednotnou částkou 28,30 Kč/MWh. Výpočet daně se provede obdobným způsobem, jako u výše uvedených daní.⁴²

Cíl práce je zaměřen na ekologické daně a z tohoto důvodu se budu více zabývat problematikou ekologických daní v následujících dvou kapitolách.

⁴⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁴¹ tamtéž

⁴² tamtéž

3 Charakteristika ekologických daní

Ekologické daně byly do daňové soustavy ČR zavedeny k 1. lednu 2008. Pod pojmem ekologické daně, někdy též označovány jako energetické daně, je upravena daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny. ČR je do svého daňového systému implementovala na základě Evropské směrnice č. 2003/96/ES.

Všechny tři daně, jsou upraveny zákonem č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Každé dani je však vymezena samostatná část tohoto zákona.

3.1 Daň ze zemního plynu a některých dalších plynů

Předmětem této daně dle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů je zemní plyn, a to v plynném i zkapalněném stavu, dále bioplyn, svítiplyn, generátorový plyn, vodní plyn a metan, který je určený pro pohon motorů, výrobu tepla a další specifické účely.⁴³

Specifickými účely se rozumí použití výše zmíněných plynů pro stacionární motory, pro stroje, které se používají na stavbách, stavebně inženýrských pracích a veřejných pracích a dále pro vozidla určená k pohybu mimo veřejné cesty⁴⁴ nebo „pro vozidla, která nejsou schválena k používání převážně na veřejných silnicích.“⁴⁵ Za takové stroje lze považovat pásová vozidla, kombajny apod.

Okruh plátců daně je stanoven celkem široce. Plátcem daně je dodavatel plynu, který plyn dodal konečnému spotřebiteli v tuzemsku, tj. na daňové území.⁴⁶ „Dodavatelem se rozumí PO nebo FO, která v rámci podnikání nabývá plyn bez daně za účelem jeho dalšího prodeje.“⁴⁷ Bez daně může dodavatel plyn nabývat na území České republiky, jestliže je držitelem povolení k nabytí plynu bez daně. Toto povolení vydává místně příslušný celní úřad po předložení potřebných dokladů, a to na dobu pěti let.⁴⁸ Konečným spotřebitelem je FO nebo PO, která nedisponuje s povolením k nabytí plynu bez daně. Není jím tedy dodavatel

⁴³ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁴⁴ tamtéž

⁴⁵ tamtéž, s. 255.

⁴⁶ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁴⁷ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s. 256.

⁴⁸ tamtéž

plynu ani provozovatel distribuční či přepravní soustavy nebo provozovatel podzemního zásobníku plynu. V praxi je možné označit za konečného spotřebitele i čerpací stanici, neboť se přes ni plyn dodává konečnému spotřebiteli.⁴⁹ Zákon dále vymezuje jako plátce daně provozovatele distribuční soustavy, provozovatele přepravní soustavy a provozovatele podzemního zásobníku plynu.⁵⁰ Ačkoli provozovatelé nenabývají plyn za účelem dalšího prodeje, stávají se plátcí daně, neboť mají specifickou roli. Tou je zajišťování přepravy plynu.⁵¹

Plátcem je také FO nebo PO, která použije plyn zdaněný nižší sazbou daně pro účely, kterým odpovídá daňová sazba vyšší nebo použije plyn, který je od daně osvobozený k účelům, na které se osvobození nevztahuje nebo spotřebuje nezdaněný plyn, kterého se zdanění týká.⁵² Jako příklad lze uvést osobu, která použije plyn určený pro pohon motorů k výrobě tepla, to v prvním případě. Obdobné by to bylo i u osvobozeného plynu, kdy by se plyn určený pro výrobu elektřiny použil pro výrobu tepla.⁵³

Povinnost daň přiznat a zaplatit vzniká jen plátcům daně. Okamžikem vzniku povinnosti je den dodání plynu konečnému spotřebiteli v tuzemsku, v případě dodavatele. Den spotřeby plynu provozovatelem distribuční či přepravní soustavy nebo provozovatelem podzemního zásobníku plynu. Den dodání zákon vymezuje jako první den, kdy může nabyvatel nakládat s plynem jako vlastník, nebo den odečtu z měřícího zařízení, popřípadě den zjištění skutečné spotřeby plynu dodaného prostřednictvím plynárenského zařízení. Povinnost přiznat a zaplatit daň nevzniká, jestliže si již zdaněný nebo osvobozený plyn dodávají i další osoby (FO nebo PO) mezi sebou v tuzemsku, a to bezúplatně či za úplatu.⁵⁴

Osvobození části předmětu daně od daně je velice důležitý prvek, který má především za úkol zmírnit daňové zatížení vybraným subjektům.⁵⁵ Od daně ze zemního plynu je osvobozen zemní plyn, který je využívám pro výrobu tepla v domácnostech a v domovních kotelnách, a to jak ve zkapalněném, tak i v plynném stavu. Domácnost lze definovat jako nepodnikající FO, nabývající plyn pouze pro potřeby domácnosti. Domovní kotelnou je zdroj tepla, který

⁴⁹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁵⁰ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵¹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁵² Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵³ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁵⁴ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁵⁵ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

se nachází v bytovém domě. Jedná-li se o kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech a teplo je dodáváno domácnostem, jsou osvobozeny všechny plyny pro tuto výrobu. Všechny plyny, které jsou používány k výrobě elektřiny, jsou také osvobozeny od daně ze zemního plynu. Smyslem tohoto osvobození je zamezit dvojímu zdanění plynu. Takto použitý plyn je daněn vlastní ekologickou daní.⁵⁶

Dále jsou od daně osvobozeny všechny druhy plynů, které slouží „jako pohonná hmota pro plavby po vodách v tuzemsku, s výjimkou soukromých rekreačních plavidel.“⁵⁷ Plyn použitý v metalurgických procesech nebo mineralogických postupech je také osvobozen, neboť jeho zdanění by způsobilo promítnutí této daně do cen navazujících výrob. Od daně je ovšem osvobozen plyn maximálně do výše technicky zdůvodněných skutečných ztrát vzniklé při dopravě a skladování, ne však ztrát vzniklých při výrobě či těžbě.⁵⁸ Zákon osvobozuje také plyn, který je použit při výrobě či zpracování plynu a výrobků, jsou-li předmětem daně z minerálních olejů.⁵⁹ S touto spotřební daní, pak také souvisí osvobození plynu, který slouží jako pohonná hmota dopravních prostředků, pracovních strojů, klimatizačních a jiných zařízení, nacházející se v okamžiku vstupu na tuzemském území v běžných nádržích těchto prostředků a zařízení.⁶⁰ Kromě konečných spotřebitelů, mohou nabýt plyn osvobozený od daně jiným způsobem než výrobou osoby, které jsou držitelem povolení k nabytí plynu osvobozeného od daně. Toto povolení vydává celní úřad, a to na dobu pěti let na základě předloženého návrhu na vydání povolení, které musí obsahovat zákonem předepsané náležitosti a potřebné doklady týkající se osoby navrhovatele i plynu. Celní úřad může povolení zrušit například z důvodu použití plynu pro jiné účely, než na které se váže osvobození.⁶¹

Pro výpočet daně je nutné znát základ a sazbu daně. Základem daně je množství plynu vyjádřené v MWh spalného tepla. Jestliže není možné vyjádřit spalné teplo v MWh, stanoví se spalné teplo, dle zákona, pevnou částkou 15 MWh na tunu plynu. Sazby jsou pevné a diferencované dle způsobu použití plynu. V zákoně je uveden také vývoj sazeb daně až do roku 2020, jak uvádí následující tabulka č. 3.1.⁶²

⁵⁶ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁵⁷ tamtéž, s. 261.

⁵⁸ tamtéž

⁵⁹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁶⁰ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁶¹ tamtéž

⁶² tamtéž

Tab. 3.1 Vývoj sazeb daně z plynu

Účel použití plynů	Sazba daně (v Kč/MWh spalného tepla) od:				
	1.1. 2008	1.1. 2012	1.1. 2015	1.1. 2018	1.1. 2020
Pohon motorů	0	34,20	68,40	136,80	264,80
Blíže nespecifikované účely					
Výroba tepla	30,60				
Další specifické účely	30,60				

ZDROJ: SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s. 262.

Výše daně se vypočítá vynásobením základu daně příslušnou sazbou daně.⁶³

3.2 Daň z pevných paliv

„Předmětem daně je černé a hnědé uhlí, brikety, koks a polokoks z černého a hnědého uhlí nebo z rašeliny, bulety a ostatní uhlovodíky specifikované kódy nomenklatury, a to v případě, že jsou použity pro výrobu tepla, např. dehet.“⁶⁴ Z toho vyplývá, že se za předmět této daně nepovažuje dřevo ani dřevěné uhlí.⁶⁵

Okruh plátců daně z pevných paliv není tak široce vymezen, jako tomu bylo u daně ze zemního plynu. Důvody jsou dva. Za prvé se nerozlišuje způsob použití paliv a za druhé je s dodáváním těchto paliv spojeno méně osob. Plátce daně je vymezen jako dodavatel paliv, který je dodává konečnému spotřebiteli na území ČR. Dodavatel je PO nebo FO, která podniká a získává paliva bez daně za účelem jejich dalšího prodeje. Paliva bez daně dodavatel nabývá na základě povolení k nabytí pevných paliv bez daně. Povolení vydává celní úřad na pět let, podobně jako tomu je u daně ze zemního plynu. Dále je plátcem daně FO nebo PO, která použila paliva, která jsou od daně osvobozená, na jiné účely, než který se osvobození týká. Například při použití uhlí k vytápění, namísto k výrobě elektřiny.⁶⁶ Také „každá osoba, která spotřebovala nezdaněné palivo pro účely, k nimž se váže zdanění.“⁶⁷

⁶³ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁶⁴ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s. 265.

⁶⁵ Tamtéž

⁶⁶ Tamtéž

⁶⁷ Tamtéž, s. 267.

Plátcí daně mají povinnost se registrovat u celního úřadu, jestliže jim vznikla povinnost přiznat a zaplatit daň. Nejpozději v den vzniku této povinnosti.⁶⁸ Povinnost přiznat a zaplatit daň vzniká plátcům daně v den dodání paliv konečnému spotřebiteli na daňovém území nebo dnem spotřeby pevných paliv osvobozených od daně nebo nezdaněných, na které se zdanění vztahuje. Dnem dodání je chápán první den, kdy nabyvatel s palivy může nakládat jako vlastník. Povinnost daň přiznat a zaplatit nevzniká, stejně jako u daně ze zemního plynu osobám, které nabyly zdaněná paliva a dodávají si je mezi sebou v ČR.⁶⁹

Osvobození od daně z pevných paliv se vztahuje na výrobu elektřiny nebo na výrobu koksu. Obě dvě tyto osvobození mají za úkol zabránit dvojímu zdanění ekologickými daněmi zmiňované činnosti. Aby nedocházelo ke zvyšování cen tepla pro domácnosti, jsou od daně osvobozena paliva, která se používají pro kombinovanou výrobu elektřiny a tepla v generátorech, pokud je teplo dodáváno domácnostem. Takovéto osvobození se však netýká hotelů, ubytoven, věznic apod. Stejně jako u daně ze zemního plynu, jsou zde osvobozena pevná paliva sloužící jako pohonná hmota pro plavby po vodách na území ČR. Osvobození se nevztahuje na soukromá rekreační plavidla. Paliva použitá v metalurgických procesech nebo mineralogických postupech nebo také v chemických redukčních procesech ve vysokých pecích jsou rovněž od daně osvobozena. Smyslem je nezatěžovat daněmi už tak dost energeticky náročnou výrobu kovů a jiných hutních výrobků, která by se odrazila i v navazujících výrobcích.

Osvobozena jsou i paliva, která jsou použita pro jiný účel, i když při němž vzniká technologické teplo nebo byla použita k technologickým účelům v podniku, ve kterém byla použita pevná paliva vyrobena.⁷⁰ Paliva jsou osvobozena pouze do výše technických zdůvodněných skutečných ztrát vzniklých při dopravě nebo skladování. Správce daně, tj. celní úřad je oprávněn výši ztrát posuzovat. Pevná paliva osvobozená od daně je oprávněn nabývat pouze konečný spotřebitel, je-li držitelem povolení k nabytí pevných paliv osvobozených od daně. Toto povolení opět vydává celní úřad na pět let, po předložení potřebných dokladů a splněných náležitostí.⁷¹

⁶⁸ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁶⁹ tamtéž

⁷⁰ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁷¹ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

„Základem daně je množství pevných paliv vyjádřené v GJ spalného tepla v původním vzorku. Spalné teplo v původním vzorku se prokazuje měřením akreditované laboratoře a nesmí být starší než jeden rok.“⁷² Jestliže není možné spalné teplo z výsledků měření laboratoře prokázat, stanoví se ve výši 33 GJ na tunu pevných paliv. Sazba daně je pevná a činí 8,50 Kč/GJ spalného tepla v původním vzorku.

Výpočet daně je následující: základ daně vynásoben sazbou daně.⁷³

3.3 Daň z elektřiny

Předmětem daně z elektřiny je elektřina.

Plátcem této daně je jako u předcházejících daní dodavatel. Dodavatelem se rozumí obchodník s elektřinou, který ji nakupuje, výrobce elektřiny, který ji vyrábí a operátor trhu s elektřinou, jehož činnost je vymezena v energetickém zákoně. Všem třem osobám musí být udělena licence Energetickým regulačním úřadem. Dodavatel, stejně jako tomu bylo u předchozích daní, nabývá elektřinu bez daně. Ovšem pouze osoba obchodníka s elektřinou musí mít k takovému nákupu vydané povolení celním úřadem. Povolení je vydáno po předložení licence a ostatní dokladů na dobu pěti let.⁷⁴ Dalším z řad plátců je provozovatel distribuční soustavy a provozovatel přenosové soustavy, jejichž úkolem je zajištění přepravy elektřiny sítíovou soustavou. Fyzická nebo právnická osoba, která použila elektřinu osvobozenou od daně nebo elektřinu nezdaněnou pro účely, na které se osvobození nevztahuje a zdanění ano, se také stává plátcem daně.

Plátcí daně mají registrační povinnost, která jim vzniká se vznikem povinnosti přiznat a zaplatit daň. Do tohoto dne se musí zaregistrovat u místně příslušného celního úřadu. Obdobně zde platí, jako u ostatních dvou ekologických daní, že povinnost platit daň nevzniká osobám, které si ji mezi sebou dodávají v tuzemsku, ať už za úplatu nebo bezúplatně.⁷⁵

⁷² SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s. 270.

⁷³ Zákon č. 61/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁷⁴ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁷⁵ Tamtéž

Tato povinnost, přiznat a zaplatit daň, vzniká plátcům daně, a to dnem dodání elektřiny konečnému spotřebiteli na daňovém území nebo dnem spotřeby elektřiny.⁷⁶ Za den dodání je, z důvodu průběžného dodávání elektřiny sítovou soustavou, považován „buď den odečtu z měřicího zařízení, nebo den zjištění skutečné spotřeby.“⁷⁷

Od daně je osvobozena ekologicky šetrná elektřina. „Jedná se o elektřinu pocházející ze sluneční, větrné nebo geotermální energie, elektřinu vyrobenou ve vodních elektrárnách, z biomasy, z palivových článků a některými dalšími cestami.“⁷⁸ Elektřina vyrobená v jaderných nebo uhelných elektrárnách takové osvobození nemá. Osvobozena je elektřina, která byla vyrobena a zároveň i spotřebována v dopravních prostředcích. Osvobození se vztahuje i na elektřinu použitou v železniční (tj. vlaky, metro), tramvajové nebo trolejbusové dopravě. Elektřina, která kryje ztráty v distribuční soustavě, je také od daně osvobozena. Stejně tak je osvobozena elektřina, která je použita v elektrolytických nebo v metalurgických procesech nebo v mineralogických postupech. Dále elektřina, která je určená nebo použita k technologickým účelům, které jsou nezbytné pro výrobu nebo k udržení schopnosti vyrábět elektřinu nebo kombinovanou výrobu elektřiny a tepla. Například použití elektřiny k roztočení vrtule větrné elektrárny. Osvobození slouží i jako způsob zamezení dvojímu zdanění ekologickými daněmi, nebo ekologickou a spotřební daní, a proto je od daně osvobozena elektřina vyrobená z výrobků, které byly zdaněny ostatními ekologickými daněmi nebo spotřebními daněmi v zařízeních do 2 MWh.

Elektřinu, která je od daně osvobozena může nabýt opět pouze konečný spotřebitel na základě povolení vydané celním úřadem na pět let.⁷⁹

Základ daně je stanoven množstvím elektřiny v MWh. Sazba daně je stanovena pevnou částkou, která činí 28,30 Kč/MWh. Výpočet výše daně je obdobný, jako u přecházejících ekologických daní. Daň zjistíme vynásobením základu daně pevnou částkou sazby daně.⁸⁰

⁷⁶ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

⁷⁷ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s.275

⁷⁸ Tamtéž, s. 275.

⁷⁹ Tamtéž

⁸⁰ Tamtéž

3.4 Společná ustanovení

Všechny tři daně, ačkoli je každá z nich upravena vlastním zákonem, obsahují ustanovení, která se u každé daně opakují a jsou víceméně shodná. Jedním z takových ustanovení je zdaňovací období, kterým je kalendářní měsíc. Povinnost zaplatit daň správci daně se odvíjí od zdaňovacího období, kdy plátce je povinen tuto daň zaplatit do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Do tohoto dne musí plátce daně rovněž podat běžné daňové přiznání správci daně. Plátce může podat i dodatečné daňové přiznání na snížení daňové povinnosti, ovšem nejpozději do šesti měsíců ode dne uplynutí lhůty pro podání běžného daňového přiznání za opravované zdaňovací období. Tuto lhůtu nelze prodloužit. Je možné podat i dodatečné daňové přiznání na zvýšení daňové povinnosti, což je podle zákona plátcova povinnost.⁸¹ „Dodatečné daňové přiznání se podává nejpozději do konce kalendářního měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém byla chyba zjištěna, a ve stejné lhůtě se také částka dodatečné daně vyrovnává se státem.“⁸²

Ekologické daně mají stejného správce daně. Je jím celní úřad. Soustavu celní správy, kromě celních úřadů, tvoří celní ředitelství a nejvyšším orgánem je Generální ředitelství cel. Celním úřadům se podává daňové přiznání a odvádí daň. Mohou mít také své pobočky.⁸³

Mechanismus výběru ekologických daní je také pro všechny tyto daně stejný. Vychází ze dvou okruhů. Prvního, bezdaňového okruhu, a spotřebního okruhu. V bezdaňovém okruhu nabývají určitý výrobek, tj. plyn, pevná paliva nebo elektřinu bez daně pouze dodavatelé. Jedná se o obchodníky s uvedenými výrobky, kteří musí mít k takovému nabytí povolení, které jim vydá celní úřad. Dále nabývá výrobek bez daně jejich výrobce.

Dodavatelé mají za cíl, dodat výrobek konečnému spotřebiteli ke spotřebě a tím se dostat do druhého, spotřebního okruhu. Jestliže dodavatel dodává výrobek konečnému spotřebiteli, a ten nemá povolení nabývat výrobek bez daně, musí takový výrobek dodavatel zdanit, nebo osvobodit od daně. Výrobek je tedy zdaňován při přechodu z prvního do druhého okruhu.

⁸¹ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁸² SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009, s. 284.

⁸³ Tamtéž

Ve spotřebním okruhu už k dalšímu zdaňování výrobku nedochází. Ten se pohybuje v tuzemsku mezi konečným spotřebitelem a domicilem již s daní nebo od daně osvobozený.⁸⁴

Obchodníci se zemním plynem, pevnými palivy nebo elektřinou musí svým odběratelům vydat jeden ze dvou druhů dokladů. Buď daňový doklad nebo doklad o prodeji. Daňový doklad vydává dodavatel konečnému spotřebiteli, neboť ten nemůže přijmout výrobek bez daně. Doklad tedy bude obsahovat i výši celkové daně. Ovšem pokud spotřebitel nabude výrobek od daně osvobozen, bude to v dokladu uvedeno i s odkazem na ustanovení v zákoně. Doklad o prodeji použije dodavatel tehdy, bude-li nabývat výrobek jiný dodavatel, který je oprávněn pořizovat výrobky bez daně. To znamená, že tento doklad vystaví výrobce vůči obchodníkovi i dva obchodníci mezi sebou. Oproti daňovému dokladu, doklad o prodeji neobsahuje výši daně, ani nemůže.⁸⁵

Oba doklady se vystavují do 15 dní ode dne dodání výrobku spotřebiteli, resp. odběrateli. Zákon stanovil povinné náležitosti, které doklady musí obsahovat. Jsou jimi identifikační údaje o dodavateli a konečném spotřebiteli, údaje o dodávaném výrobku jako je množství případně druh a účel použití, údaje o výši daně nebo o osvobození výrobků od daně. Dále je na dokladu uveden den dodání, den vystavení dokladu a číslo dokladu. Doklad může být vydán také v elektronické podobě, jestliže s tím souhlasí osoba, která ho přijímá a je opatřen zaručeným elektronickým podpisem nebo značkou dodavatele.⁸⁶

V zákonech o ekologických daních jsou uvedeny podmínky k získání nároku na vrácení daně. Nárok vzniká osobám, které požívají výsady a imunity, v souladu s mezinárodními smlouvami nebo na základě principu vzájemnosti. Jedná se o zahraniční osoby, které zákon definuje široce. Jsou jimi diplomatické mise a konzulární úřady, zvláštní mise, zastupitelství mezinárodních organizací, orgány Evropských společenství, členové diplomatických misí nebo konzulárních úřadu, se sídlem v tuzemsku. Dále úředníci zastupitelství mezinárodních organizací, kteří nemají místo pobytu v tuzemsku, nejsou státními příslušníky ČR a jsou trvale přiděleni k výkonu úředních funkcí v tuzemsku. Jsou jimi i rodinní příslušníci žijící ve společné domácnosti s některou z výše zmíněných osob, starší 15 let věku, kteří nejsou

⁸⁴ Tamtéž

⁸⁵ Tamtéž

⁸⁶ Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

státními příslušníky ČR a musí splňovat podmínku registrace Ministerstvem zahraničních věcí ČR.⁸⁷

Tyto osoby prokazují nárok na vratku daně daňovým dokladem a uplatňují ho v rámci daňového přiznání, které musí podat nejpozději do konce zdaňovacího období, které následuje po kalendářním měsíci, v němž jim nárok vznikl. Do 30 dnů od vyměření vratky daně ji správce daně vrátí. Tyto osoby se nemusí jako plátcí registrovat. Nárok na vrácení daně zaniká uplynutím jednoho roku od konce zdaňovacího období, v němž vznikl. Tato lhůta se nevztahuje na orgány Evropských společenství.⁸⁸

3.5 Obecná podstata ekologických daní

Ochrana životního prostředí je velice diskutovatelnou otázkou a problémem. Už v 70. letech 20. století si lidé začali uvědomovat, že objevující se nadnárodní ekologické problémy jako jsou například kyselé deště nebo znečišťování moří a oceánů je třeba řešit. Nejprve se používaly různé neekonomické nástroje, typu nařízení, regulace znečišťování apod. S přibývajícími problémy, jako je ubývání ozónové vrstvy nebo skleníkový efekt se začalo přistupovat k ekonomickým nástrojům.⁸⁹ Tyto myšlenky, použít daně jako ekonomický nástroj ochrany životního prostředí, se datují do počátku 80. let 20. století.⁹⁰

Ekologické daně, jsou daně, které byly primárně zavedeny, aby omezovaly negativní externí vlivy, které poškozují životní prostředí. Jde o tzv. nápravné daně. To znamená, že ovlivňují chování ekonomických subjektů tak, aby docházelo k minimalizaci negativních externalit a tedy i k ochraně životního prostředí. Tyto daně mají být rovněž rozpočtově neboli výnosově neutrální. Vybraný výnos ze zavedených daní bude kompenzován snížením jiné daně, zpravidla daně důchodové.⁹¹ U většiny daní dochází ke snaze zamezení nadměrného daňového břemene, např. u daně z příjmů FO. U ekologických daní je cíl opačný. Jestliže dojde k nadměrnému daňovému břemenu, je to pro tyto daně prospěšné, neboť dojde i k omezení negativních externalit.⁹²

⁸⁷ Tamtéž

⁸⁸ SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*, 2009.

⁸⁹ Kubátová, K., *Daňová teorie a politika*, 2006.

⁹⁰ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

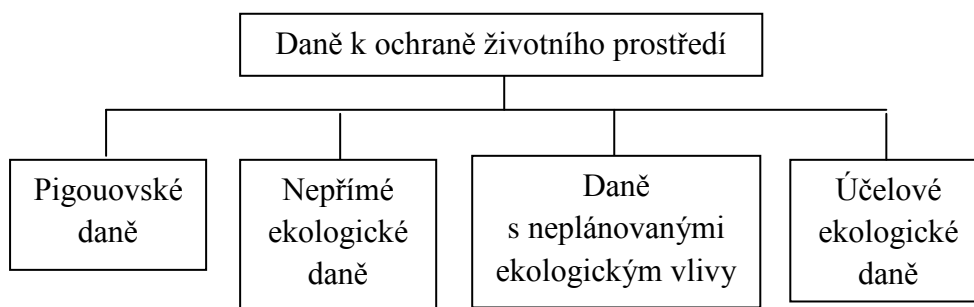
⁹¹ Kubátová, K., *Daňová teorie a politika*, 2006.

⁹² ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

Aby vláda dosáhla ekologičtějšího chování ekonomických subjektů, může se rozhodnout pro některou z následujících variant. Za prvé uvalí na neekologické, tedy životní prostředí poškozující výroby různé sankce, přírážky k ceně výrobků, bude zvyšovat daně nebo naopak. Bude podporovat ekologicky se chovající výrobce, tzn. poskytování dotací na tyto výroby. Jednalo by se o daňová zvýhodnění, což je zvláštní forma dotace. Ty ovšem vedou ke snížení vládních příjmů a jsou náročné na financování. Pro vlády je výhodnější používat daňových znevýhodnění, což je uvalování samotných ekologických daní. Provádí tedy negativní stimulaci.⁹³

Na obrázku 3.1 Třídění ekologických daní, lze vidět, že i ekologické daně je možno roztřídit do čtyř skupin.

Obrázek 3.1 Třídění ekologických daní



ZDROJ: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

Principem pigouovských daní je „uvalení daně na každou jednotku znečištění životního prostředí v takové výši, aby vyrovnala mezní náklady firmy marginálním společenským nákladům.“⁹⁴ Jedná se o spravedlivý přístup k řešení ekologických škod, ovšem tento typ daně je spíše teoretický. V praxi nalezneme zbývající tři typy daní.

Nepřímé ekologické daně zatěžují cenu výrobků, které pochází z ekologicky zatěžujících výrob. Tzn., že nezdaňují ty vyprodukované škodliviny, ale přímo výrobky, které vznikly produkcí těchto škodlivin. Zákonodárce při konstrukci daní nepřihlížel na jejich ekologický dopad. Tak vznikají daně s neplánovanými ekologickými vlivy.

⁹³ Tamtéž

⁹⁴ ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008, s. 201.

Za účelové ekologické daně, lze považovat všechny daně, jejich výnos nebo alespoň část výnosu směřuje na ekologické aktivity. Takové daně nejsou pravými ekologickými daněmi. Samotné ekologické daně přinášejí užitek, a to na základě teorie dvojí dividendy.⁹⁵

⁹⁵ ŠIROKÝ, J. Daňové teorie. S praktickou aplikací, 2008.

4 Zhodnocení vývoje ekologických daní v ČR

Ekologické neboli energetické daně byly v České republice zavedeny v rámci harmonizačního procesu Evropské unie v oblasti daní. Již několik let zpět Evropská Unie hovořila o ekologické daňové reformě, kterou bylo nutné provést ve všech jejích členských zemích. Prvními zeměmi, které z vlastní iniciativy vytvořily a přijaly daňové zákony, které podporovaly ekologické chování, byly severské státy, tj. Norsko, Finsko, Švédsko a Dánsko. Jejich konání následovalo Nizozemí, Rakousko, Velká Británie, Itálie, Německo a Francie. Tyto státy zaváděly především spotřební daně na elektřinu a paliva. Až poté došlo ke sjednocení tohoto typu zdanění směrnicí Rady č. 2003/96/ES, která platí pro všechny členské země EU.⁹⁶

„Daňová harmonizace je proces sbližování daňových soustav států na základě společných pravidel.“⁹⁷ Harmonizační proces má 3 fáze. První fází je výběr daně, která se bude harmonizovat, poté dochází k harmonizaci daňového základu příslušné daně, a nakonec se harmonizují také daňové sazby daně daně. Není však striktně stanoveno, že by harmonizační proces musel projít všemi třemi fázemi. Může skončit například ve druhé fázi, tedy harmonizací daňových základů a sazby daně se budou nadále v jednotlivých zemích lišit.⁹⁸

Česká republika zavedla ekologické daně na základě směrnice Rady č. 2003/96/ES, která upravuje oblast energetických produktů a elektrické energie.⁹⁹ Zároveň nahradila směrnicí č. 92/81/EHS z roku 1992, která stanovovala druhy minerálních olejů podléhajících dani. Jednalo se o minerální oleje sloužící jako palivo, ke spotřebě nebo minerální olej, který byl prodáván. Nová, v současnosti platná směrnice z roku 2003 rozšířila zdaňování i na uhlí, zemní plyn a elektrickou energii.¹⁰⁰ Důvodů bylo hned několik. Jedním z hlavních důvodů bylo omezování emisí a potřeba kladení většího důrazu na ochranu životního prostředí. Další důvody souvisely s řádným fungováním jednotného vnitřního trhu. Už samotná neexistence

⁹⁶ Ekologická daňová reforma v ČR 7.4.2010.

⁹⁷ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008, s. 13.

⁹⁸ Tamtéž

⁹⁹ Široký, J. *Daně v EU*, 2009.

¹⁰⁰ Nerudová, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*, 2008.

jakéhokoli aktu Unie o minimálních sazbách pro elektrickou energii a ostatních energetické produkty, s výjimkou minerálních olejů, mohlo jeho fungování narušit. Proto byly ve směrnici stanoveny tyto minimální daňové sazby nejen pro elektřinu, ale také pro uhlí a zemní plyn. Cílem směrnice bylo a stále je také snížit dosavadní rozdíly ve zdanění mezi jednotlivými členskými státy.

Směrnice Rady č. 2003/96/ES ze dne 27. 10. 2003 z Lucemburku říká, že se nevztahuje na zdanění tepla na výstupu, že úroveň zdanění uplatňována členskými státy nesmí být nižší než předepsané minimální úrovně zdanění. Dále povoluje členským státům používat rozlišené sazby, pokud nejsou nižší než minimální, za podmínky že se tyto rozlišené sazby přímo vážou na jakost výrobku nebo závisejí na množství spotřeby elektřiny, uhlí nebo zemního plynu k topení. Pokud jsou použity v oblasti místní veřejné osobní dopravy, odvozu odpadu, v rámci ozbrojených sil či veřejné správy nebo pro zdravotně postižené osoby či vozidla záchranné služby. Nebo se použití paliv určených k topným účelům a elektřiny rozlišuje pro obchodní a neobchodní účely.¹⁰¹

Tato směrnice nabyla platnosti k 1. 1. 2004, a zároveň povoluje svým členským státům obecné přechodné období do 1. 1. 2007. Česká republika spolu s dalšími devíti zeměmi přistoupila ke Společenství až k 1. 5. 2004, a proto si vyžádala delší přechodné období, které ji bylo povoleno, a to směrnicí Rady 2004/74/ES. Vztahovalo se na odklad v zavedení energetických daní až do konce roku 2007.¹⁰²

4.1 Ekologická daňová reforma

Vzhledem k povinnosti České republiky zavést k 1. 1. 2008 tzv. ekologické daně, se rozhodla také provést ekologickou daňovou reformu, a tím kompenzovat očekávané zdražování. Podstatou ekologické daňové reformy (dále jen EDR) je uvalit či zvýšit daně a poplatky na výrobky a služby, případně na energie a suroviny, jejichž spotřeba nebo výroba vede k poškození životního prostředí a lidského zdraví. Naopak by docházelo ke snižování zdanění lidské práce, tzn. v podmínkách ČR nižší důchodové daně či pojistné na sociální zabezpečení. Což by mělo mít i pozitivní vliv na motivaci pracovníků a tím i na zvyšování zaměstnanosti.

¹⁰¹ Široký, J. *Daně v EU*, 2009.

¹⁰² Tamtéž

Základním principem EDR je výnosová neutralita. V praxi to znamená, že celkový objem vybraných prostředků na daních zůstává stejný, mění se pouze podíl ve struktuře jednotlivých daní. Daňová zátěž obyvatelstva ČR by se tedy neměla zvyšovat.¹⁰³ „Cílem ekologické daňové reformy je stimulovat ekonomické subjekty k takovému chování, které povede ke snížení poškození životního prostředí a jeho dopadů na zdraví obyvatelstva.“¹⁰⁴

Již v letech 1997 až 1999 si vláda České republiky začala uvědomovat nutnost zdanit některé výrobky, které způsobují znečištění životního prostředí. Proto byl v roce 2000 předložen návrh koncepce EDR. Tento návrh však nebyl uskutečněn, a to z důvodu odmítnutí tohoto návrhu klíčovými resorty, jako jsou Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo zemědělství, Ministerstvo dopravy nebo práce a sociálních věcí. Zmíněné resorty nebyly spokojeny s nejasnostmi ohledně způsobu kompenzací pro nízkopříjmové skupiny obyvatel a pro zemědělství. Ovšem v roce 2002 vláda vydala závazné prohlášení o bezodkladném zahájení prací na této reformě a již v říjnu 2005 předložilo Ministerstvo životního prostředí dokončený návrh této reformy. Po složitých jednáních s Ministerstvem financí nakonec došlo v prosinci 2006 k předložení návrhu vládě pod názvem „Principy a harmonogram ekologické daňové reformy“, který vláda v lednu následujícího roku projednala a přijala.¹⁰⁵

Koncept realizace EDR je stanoven do tří etap, které mají postupně probíhat od roku 2008 až do roku 2017. Cílem je poskytnout všem dotčeným osobám dostatek času na přizpůsobení se. Ve všech fázích má být dodržena podmínka výnosové neutrality a nebude se tak zvyšovat celková daňová zátěž. Reforma bude průběžně hodnocena a na základě výsledků budou přehodnocovány a přizpůsobovány cíle.

První etapa ekologické daňové reformy probíhá v letech 2008 až 2010. Podstatou této etapy je úplná transpozice Směrnice 2003/06/ES, o zdanění energetických produktů a elektřiny. Během roku 2007 byla připravena nezbytná legislativa, a to zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, aby Směrnice mohla být včas účinná, tj. k 1. 1. 2008. V rámci Směrnice musela Česká republika zavést dvě zcela nové daně, a to daň z elektřiny a daň z pevných paliv, dále pak upravit sazby daně ze zemního plynu. Nová legislativa vytvořená na základě Evropské směrnice upravuje plátce, předmět a sazby daně. Stanovuje

¹⁰³ Principy a harmonogram ekologické daňové reformy, dokument Ministerstva životního prostředí, 2006.

¹⁰⁴ Tamtéž, s.2.

¹⁰⁵ Ekologická daňová reforma v ČR 7.4.2010.

osvobození od daně u elektřiny a energií pro účely chemické redukce, při mineralogických postupech nebo v elektrolytických a metalurgických procesech, a také osvobození pro elektřinu dosahující více než 50 % nákladů na jeden výrobek. Dále je od daně osvobozena elektrická energie, která pochází ze sluneční, větrné nebo geotermální energie, je vyrobená ve vodních elektrárnách nebo z biomasy. Více viz třetí kapitola této práce, ve které jsem se zabývala jednotlivými ekologickými daněmi v ČR. Má být dodržován princip výnosové neutrality.¹⁰⁶

Během let 2010 až 2013 bude probíhat druhá etapa EDR, která se bude zabývat změnami u daní zavedených v první etapě. Bude docházet k revizi stávajících systémů poplatků a také ostatních nástrojů, které působí v oblasti životního prostředí. U některých z nástrojů může dojít k přeměně na ekologické daně. Aby došlo ke snížení látek znečišťující prostředí a poškozující lidské zdraví, mohou být sazby daní různě diferencovány. Od této etapy má EDR za cíl dosáhnout národních emisních stropů. Druhá etapa se také bude zabývat opatřeními v oblasti dopravy. Stejně jako v předchozí fázi bude zachována výnosová neutralita a nově získané prostředky budou sloužit ke snížení daňového zatížení lidské práce.

Jelikož ekologická daňová reforma souvisí i s ostatními odvětvími ekonomiky, budou se na základě vědeckých a odborných studií kvantifikovat dopady zdanění v různých oblastech. Například v oblasti sociální, konkurenceschopnosti, zaměstnanosti nebo v oblasti soustavy veřejných rozpočtů. Také budou zkoumány externality předmětu zdanění a možnost využití diferencovaných daňových sazeb v návaznosti na dopady na životní prostředí a lidské zdraví.¹⁰⁷

Třetí etapa by měla být věcně připravena do konce roku 2012 s předpokládanou realizací v letech 2014 až 2017. Na základě hodnocení působení a účinků předchozích dvou etap ekologické daňové reformy se bude rozhodovat o dalším možném prohloubení reformy. To by znamenalo rozšíření reformy na další surovinové zdroje nebo úpravu všech druhů ekologických daní, včetně poplatků k ochraně životního prostředí. Stejně jako v první a druhé etapě bude dodržována výnosová neutralita.¹⁰⁸

¹⁰⁶ Principy a harmonogram ekologické daňové reformy, dokument Ministerstva životního prostředí, 2006.

¹⁰⁷ tamtéž

¹⁰⁸ tamtéž

Již proběhla první etapa EDR, která dle mého názoru byla naplněna v plném rozsahu. V České republice byla zavedena nová legislativa upravující ekologické daně platná od 1. 1. 2008. Nové daně byly zavedeny a zapracovány do českého daňového systému. Tímto byla do právního řádu České republiky transponována Evropská směrnice 2003/06/ES, upravující právě tyto daně. Výběr ekologických daní, zdá se, probíhá bez problémů. Výnosy z daní se již ve druhém roce své existence snažily o stabilizaci, s výjimkou daně ze zemního plynu, která dosahovala stále velkých výkyvů v měsíčních přírůstcích. Lze tedy říct, že hypotéza této práce je potvrzena.

Nyní se ČR nachází ve druhé fázi EDR, kdy hodnotí výnosy za roky 2008 a 2009. Zjišťují se příčiny a skutečnosti, proč výnosy byly právě tak velké a proč docházelo k výkyvům při výběru v jednotlivých měsících. Také dochází ke snahám o přesnější určení výnosové neutrality, která měla být účinná od počátku roku 2009. Zkoumá se, zda bylo výnosové neutrality skutečně dosaženo. V této etapě je možné prohloubit působnost daní. Dle mého názoru zůstanou sazby daní stejné a sazby daně ze zemního plynu se budou zvyšovat dle plánovaného zvyšování. Veškeré výsledky ovšem závisí na studiích, které budou během následujícího období provedeny a zveřejněny. Momentálně nejsou takovéto studie k dispozici, tudíž nejsem schopna dalšího hodnocení.

4.2 Výnosy ekologických daní za roky 2008 a 2009

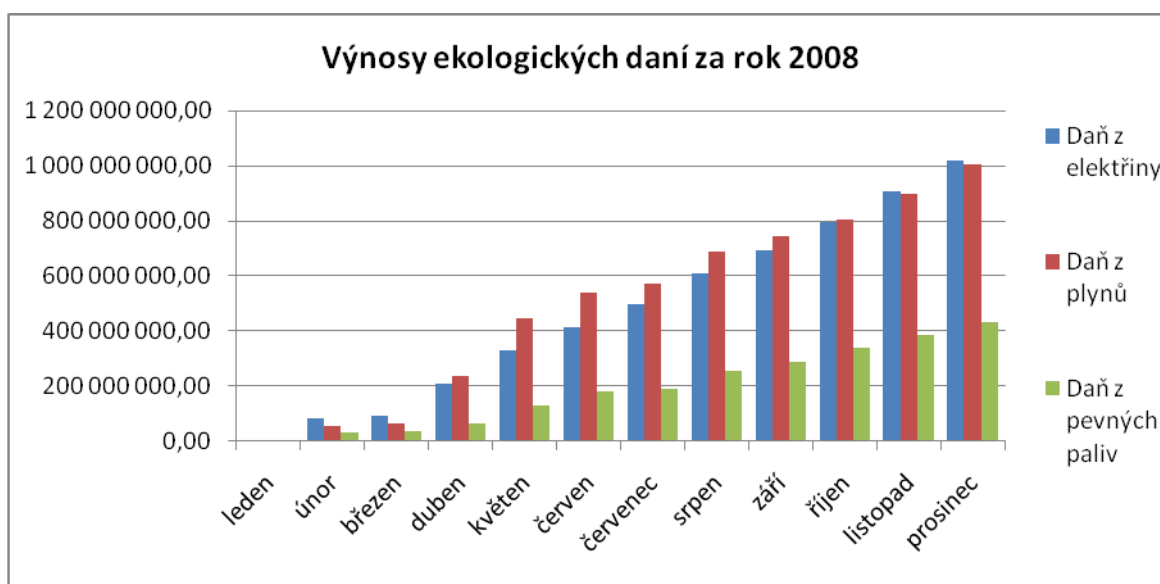
„Rok 2008 byl první rok účinnosti zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, kterým byly zavedeny mimo jiné i nové daně, a to daň ze zemního plynu a některých dalších plynů, daň z pevných paliv a daň z elektřiny“¹⁰⁹ Správu daní provádí celní správa. Zavedení těchto ekologických daní přineslo za rok 2008 do státního rozpočtu čistý výnos ve výši 2 453,7 mil Kč. Ačkoli byl, bez předchozí zkušenosti s těmito daněmi, odhadnut výnos za rok 2008 téměř o dvě miliardy více, a to ve výši 4 300 mil Kč, byl skutečný výnos uspokojivý. Největší rozdíl způsobila spotřeba zásob pevných paliv z roku 2007, kdy paliva ještě nepodléhala dani. Předpokládaný výnos pro rok 2008 z daně z pevných paliv byl stanoven na 1 700 mil. Kč, ale skutečný výnos se lehce přibližoval 500 milionům korun.¹¹⁰

¹⁰⁹ Výroční zpráva 2008, Celní správa, s. 9.

¹¹⁰ Výroční zpráva 2008, Celní správa.

V obrázku 4.1 Výnosy ekologických daní za rok 2008 lze vidět, že nárůst celkového výnosu jednotlivých daní v prvním roce jejich existence je mírný. Nejmenší podíl na celkovém výnosu má daň z pevných paliv, která nedosahovala ani tak drastických výkyvů, co se týče vybraných měsíčních odvodů. Dalo by se říci, že ve skocích byla jakási pravidelnost. Nejmenší výkyvy, co se týče meziměsíčních přírůstků, dosáhla daň z elektřiny. Lze říci, že oproti ostatním dvou daním, je již v prvním roce stabilní. Až na velký pokles v měsíci březnu, který byl ovšem zaznamenán i u ostatních daní. U daně z plynů došlo k největšímu měsíčnímu výběru v měsících duben a květen, kdy vybraná měsíční částka dosahovala až 200 milionů korun. Tato daň dosahovala největších výkyvů v rámci měsíčních výběrů až do září, kdy došlo ke stabilizaci. Meziměsíční přírůstek na výnosu všech tří daní se od poloviny roku stabilizoval a dosahoval mírného růstu. Nebylo pracováno s vratkami.¹¹¹

Obrázek 4.1 Výnosy ekologických daní za rok 2008



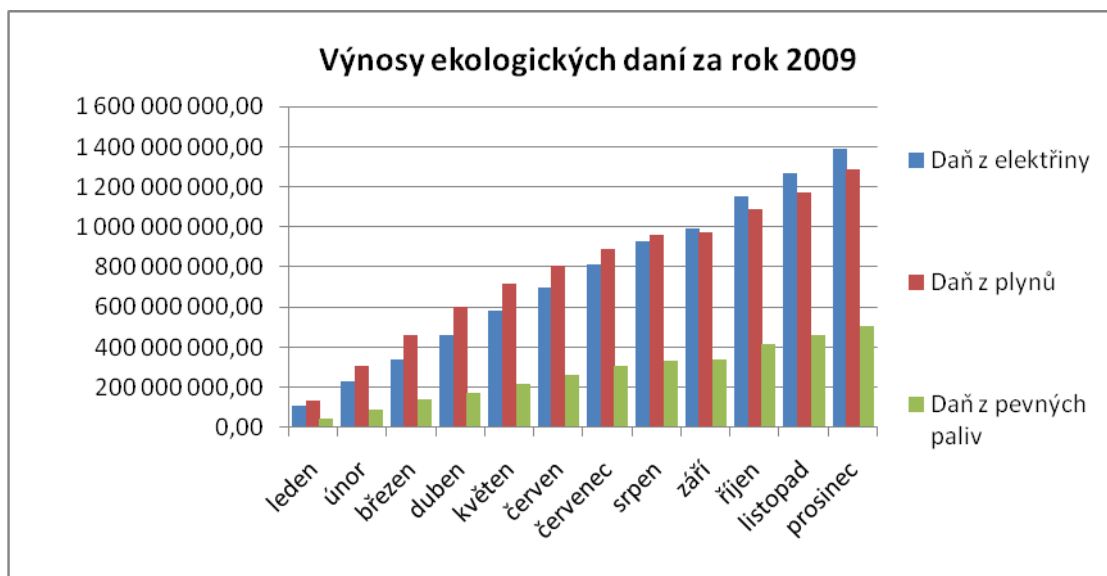
ZDROJ: Vlastní zpracování dle údajů poskytnutých celní správou.

V roce 2009 se předpokládal celkový výnos ekologických daní okolo 4 200 mil Kč, z čehož daň z elektřiny byla odhadovaná na 1 100 mil Kč. Ve skutečnosti se na této dani vybralo ještě o 300 mil Kč více, což je určitě potěšující. Oproti tomu dani z plynů k dosažení předpokládaného výnosu 1 500 mil Kč chybělo málo přes 200 mil Kč. Největší rozdíl předpokládaného výnosu od skutečného měla opět daň z pevných paliv. I přes nízký výnos v roce 2008, byl předpoklad, dle mého názoru, stanoven příliš vysoko, a to na 1 600 mil Kč.

¹¹¹ Celní správa, měsíční výnosy daní 2008.

Částka byla stanovena tak vysoko proto, že se předpokládalo, že obchodníci již nemají žádné zásoby z předchozích let, kdy paliva dani ještě nepodléhala. Skutečný výnos na dani z pevných paliv se oproti roku 2008 o pár desítek milionů zvýšil a dosahoval 508 mil Kč, což je zhruba třetina předpokládaného výnosu. Na dani z plynů se tedy vybralo 1 285 mil Kč a na dani z elektřiny 1 387 mil Kč.¹¹²

Obrázek 4.2 Výnosy ekologických daní za rok 2009



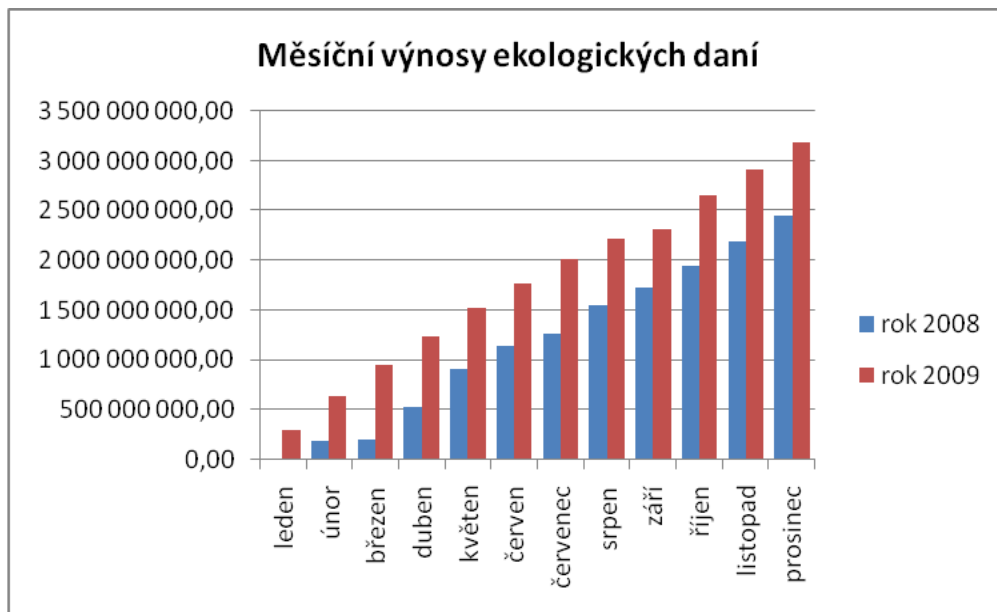
ZDROJ: Vlastní zpracování dle údajů získaných z celní správy.

Jak je vidět v obrázku 4.2, který zobrazuje nárůst výnosů jednotlivých daní v měsíčních intervalech, v roce 2009 se výnos všech daní již stabilizoval a byl konstantní. Nedochovalo už ani k tak velkým skokům meziměsíčních přírůstků, kromě daně z plynů. Nejnížší měsíční výnosy dosahovaly všechny tři daně v měsíci září, kdy tyto výnosy poklesly pod své pásmo. U daně z elektřiny se pásmo měsíčního odvodu pohybovalo mezi 110 – 120 mil Kč, kdy právě v září došlo k největšímu poklesu, a to na 65 mil Kč. Tento pokles byl kompenzován rychlým nárůstem v měsíci říjnu, kdy vybraná částka za tento měsíc dosahovala 160 mil Kč. Daň z plynů se pohybovala v podstatně širším intervalu. Ten začínal na 80 mil Kč a končil 140 mil Kč. I přes takto široce stanovené pásmo doházelo u daně z plynů i v tomto roce k větším výkyvům. Největší pokles připadl také na měsíc září, kdy měsíční výnos nedosahoval ani 20 mil Kč. Proto bych konstatovala, že tato daň je stále nestabilní. Daň

¹¹² Celní správa 2009.

z pevných paliv měla za rok 2009 pouze dva extrémy, jinak se pohybovala stabilně v pásmu 30 – 50 mil Kč.

Obrázek 4.3 Měsíční výnosy ekologických daní



ZDROJ: Vlastní zpracování, dle údajů získaných z celní správy.

Nejnižší odvod v měsíci září (10 mil Kč) následoval druhý extrém, tedy nejvyšší měsíční výnos, který dosáhl 77 mil Kč.¹¹³ Co způsobilo pokles výnosu u všech tří daní v měsíci září, tedy proč poklesla spotřeba v srpnu roku 2009, je pouze na dohadech, neboť celní správa doposud (dne napsání této kapitoly) nezveřejnila bližší informace.

Pro ilustraci uvádím graf srovnávající měsíční výnosy všech tří ekologických daní dohromady v letech 2008 a 2009. Kde je patrný nárůst výnosů v roce 2009 oproti roku 2008. Měsíční výnos vzrostl z roku na rok v průměru o 630 mil Kč. Dal by se tedy předpokládat, i v následujícím roce, mírný růst výnosů z těchto daní.

¹¹³ Celní správa 2009, číselné údaje.

Tab. 4.1 Čtvrtletní výnosy ekologických daní

	rok 2008			
	I. čtvrtletí	II. čtvrtletí	III. čtvrtletí	IV. čtvrtletí
Daň z elektřiny	93 478 488,97	415 561 964,47	694 717 845,57	1 019 215 975,09
Daň z plynů	63 045 275,88	540 544 083,45	742 580 848,44	1 002 904 260,05
Daň z pevných paliv	37 778 978,72	181 607 725,13	290 148 993,69	431 598 265,78
	rok 2009			
	I. čtvrtletí	II. čtvrtletí	III. čtvrtletí	IV. čtvrtletí
Daň z elektřiny	339 362 105,42	695 689 275,53	990 621 243,53	1 387 000 099,24
Daň z plynů	462 392 053,83	805 702 355,71	973 925 747,29	1 285 054 545,29
Daň z pevných paliv	138 769 305,23	265 003 390,00	340 107 591,00	508 457 237,00

ZDROJ: vlastní zpracování, dle číselných údajů získaných z celní správy.

Jednotlivé čtvrtletní výnosy za dva roky existence ekologických daní uvádí tabulka 4.1 Čtvrtletní výnosy ekologických daní. Je v ní patrný nárůst, stejně jako v předchozím grafu.

V roce 2008 celní správa stanovila vysoký předpokládaný výnosu u daně z paliv. V tomto roce skutečný výnos nedosahoval ani poloviny předpokladu. Je to ovšem pochopitelné, neboť neměla se sestavováním u této daně žádné zkušenosti. Avšak stejně vysoký výnos stanovila i v následujícím roce, tj. roce 2009, kdy skutečný výnos oproti předpokládanému tvořil už pouhou jednu třetinu. Jelikož se v roce 2009 nenaplnila očekávání ve zvýšení výnosu této daně, pro příští roky bych navrhovala celní správě, aby stanovovala předpoklad výnosu daně z pevných paliv střídměji.

5 Závěr

Daně se staly za dobu svého dlouhodobého trvání běžnou součástí lidského života. Nikomu již nepřijde zvláštní odvádět ze svého důchodu daň, stejně tak jako jednou ročně uhradit daň z nemovitosti nebo vypočítat si z ceny výrobku daň z přidané hodnoty. Ekologické daně, byť byly do daňové soustavy České republiky zavedeny teprve před dvěmi lety, by si také zasloužily, aby se dostaly do podvědomí lidí. Jsou to přeci jen daně, které mají mít vliv na ochranu životního prostředí a tedy i na lidské zdraví.

Lidé si uvědomili i význam daní. Platí je, i když neradi, a ví, že se z těchto jejich peněz opravují silnice, staví nové budovy, studují za ně jejich děti, používají se na obranu státu, buduje nová či opravuje stávající technická infrastruktura apod. Společnost začala chápat také funkce daní. Především jejich redistribuční procesy, které jsou „spravedlivé“ především k chudším na úkor bohatších jedinců společnosti.

Cílem této bakalářské práce bylo zhodnotit vývoj a postavení ekologických daní v České republice. Cíl práce byl naplněn. Především ve druhé a třetí tematické kapitole je podrobně vysvětleno, co to ekologické daně jsou, analyzováno jejich postavení v českém daňovém systému, proces jejich zavedení i rozbor probíhající ekologické daňové reformy. Ekologická daňová reforma proběhla zatím ve své první fázi, jejichž body byly naplněny. Byla implementována Evropská směrnice 2003/06/ES, vytvořena samostatná legislativa pro problematiku ekologických daní, a to zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů. Celní správa, které byl svěřen okruh těchto daní, vykonává svou činnost bez problémů a tedy i výběr těchto daní neprovází větší potíže. Dochází k hodnocení výnosů, které byly získány za rok 2008 a 2009, aby se mohla původní koncepce ekologické daňové reformy případně pozměnit.

Bakalářská práce obecně definovala daně, jejich význam, principy, funkce a českou daňovou soustavu. Zabývala se charakteristikou ekologických daní, které jsou pro společnost, dle mého názoru, prospěšné. I když například na daň z pevných paliv doplatí nejvíce domácnosti, neboť tato paliva nejsou jako jediná osvobozena od daně, jestliže jsou používána pro výrobu tepla domácností, jak je tomu u zemního plynu a elektřiny. Práce také přiblížila hlavní principy ekologické daňové reformy v České republice a stanovila směrnici Rady, na jejímž základě

byla v tuzemsku vytvořena příslušná legislativa. V práci byly zhodnoceny výnosy těchto daní za jejich dva roky existence v česku.

Jelikož se jedná o nové a „mladé“ daně, není možné vyvozovat konkrétní závěry a predikce výnosu v dalších letech. V tomto období dochází k postupné stabilizaci výnosů. V prvním roce zavedení byly výnosy jednotlivých daní velice kolísavé. Druhý rok již docházelo ke srovnání a byl zaznamenán mírný nárůst výnosů. Největších výnosů dosahovala daň z elektřiny, pak daň ze zemního plynu a nejméně daň z pevných paliv. Oproti zbývajícím dvou daním měla ovšem daň ze zemního plynu stále kolísavý charakter. Dle mého názoru bude nárůst výnosů pokračovat i v letošním roce, tj. roce 2010. Daň z elektřiny se stabilizuje na svou přirozenou úroveň, u daně ze zemního plynu bude docházet opět k výkyvům, které se budou postupně zmenšovat a během dvou let by mohlo i u této daně dojít ke stabilizaci jejích výnosů. U daně z pevných paliv ovšem činit kvalifikované odhady do budoucna, neboť odborníci předpokládali nárůst výnosů již v roce 2009 a nestalo se tak. Avšak domnívám se, že tato daň dosáhla své stability ve výnosech již v roce 2009. Je však také dobře možné, že se její výnosy navýší na odborníky očekávanou úroveň a pak budou výnosy, dle mého názoru, opět několik let kolísat než se ustálí.

Seznam literatury

Odborné publikace:

KUBÁTOVÁ, K. *Daňová teorie a politika*. 4. vyd. Praha: ASPI, 2006. 279 s. ISBN 80-7357-205-2.

NERUDOVÁ, D. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2005. 260 s. ISBN 978-80-7357-386-7

PEKOVÁ, J. *Veřejné finance. Úvod do problematiky*. 2. vyd. Praha: ASPI, 2001. 456 s. ISBN 80-86-395-19-7

SVÁTKOVÁ, S. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer, 2009. 464 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck, 2008. 330 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 3. vyd. Praha: Linde, 2009. 354 s. ISBN 978-80-7201-746-1.

Zákony:

Zákon č. 586/1992 Sb., o dani z příjmu, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 338/1992 Sb., o dani z nemovitosti, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 16/1993 Sb., o dani silniční, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 235/2004 Sb., dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Elektronické zdroje:

Ekologická daňová reforma v ČR on line 7.4.2010, <http://www.tzb-info.cz/t.pyt?t=2&i=4562>

Principy a harmonogram ekologické daňové reformy, Ministerstvo životního prostředí, 2006
www.celnisprava.cz – výroční zpráva 2008, měsíční výnosy

Seznam zkratk a symbolů

EDR	ekologická daňová reforma
FO	fyzická osoba
GJ	gigajoule
k. s.	komanditní společnost
MWh	megawatthodina
OECD	Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj (Organization for Economic Cooperation and Development)
PO	právnícká osoba
v. o. s	veřejně obchodní společnost

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- беру на вѣдомі, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO)
- má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst.3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. 5 2010

.....
Michaela Žižková

Adresa trvalého pobytu studenta:

Albrechtický 35

742 55 Albrechtický

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Členění daní dle OECD

Příloha č. 2 – měsíční výnosy ekologických daní za rok 2008 a 2009

Příloha č. 1 Členění daní dle OECD

- 1000 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů
 - 1100 Daně z důchodů, zisků a kapitálových výnosů od jednotlivců
 - 1110 Z příjmů a ze zisků
 - 1120 Z kapitálových výnosů
 - 1200 Daně z příjmů, zisků a kapitálových výnosů od společností
 - 1210 Z příjmů a ze zisků
 - 1220 Z kapitálových výnosů
 - 1300 Položky, které nelze jednoznačně zařadit mezi 1100 a 1200
- 2000 Příspěvky na sociální zabezpečení
 - 2100 Zaměstnanci
 - 2200 Zaměstnavatelé
 - 2300 Samostatně výdělečná osoba nebo osoba nezaměstnaná
 - 2400 Nezařaditelné do 2100, 2200 a 2300
- 3000 Daně z mezd a pracovních sil
- 4000 Daně majetkové
 - 4100 Pravidelné daně z nemovitého majetku
 - 4110 Domácnosti
 - 4120 Ostatní
 - 4200 Pravidelné daně z čistého jmění
 - 4210 Jednotlivci
 - 4220 Společnosti
 - 4300 Daně z pozůstalostí, dědické a darovací
 - 4310 Daně z pozůstalostí a dědické
 - 4320 Daně darovací
 - 4400 Daně z finančních a kapitálových transakcí
 - 4500 Ostatní nepravidelné daně z majetku
 - 4510 Z čistého jmění
 - 4520 Ostatní nepravidelné
 - 4600 Ostatní pravidelné daně z majetku
- 5000 Daně ze zboží a služeb
 - 5100 Daně z výroby, prodeje, převodů, leasingu a dodávek zboží a úpravy zboží
 - 5110 Daně všeobecné
 - 5111 Daně z přidané hodnoty
 - 5112 Daně prodejní (obratové)
 - 5113 Ostatní všeobecné daně ze zboží a služeb
 - 5120 Daně ze specifických zboží a služeb
 - 5121 Spotřební daně
 - 5122 Zisky z fiskálních monopolů
 - 5123 Cla a dovozní daně
 - 5124 Vývozní daně
 - 5125 Daně z investičního zboží
 - 5126 Daně ze specifických služeb
 - 5127 Ostatní daně z mezinárodního obchodu a transakcí
 - 5128 Ostatní daně ze specifického zboží a služeb
 - 5130 Nezařaditelné do skupin 5110 a 5120
 - 5200 Daně z používání nebo povolení používání zboží nebo vykonávání určitých činností

- 5210 Pravidelné daně
 - 5211 Placené domácnostmi z motorových vozidel
 - 5212 Placené ostatními subjekty z motorových vozidel
 - 5213 Ostatní pravidelné daně
- 5220 Nepravidelné daně
- 5300 Nezařaditelné do skupin 5100 a 5200
- 6000 Ostatní daně
 - 6100 Placené výhradně podniky
 - 6200 Placené jinými subjekty než podniky, nebo neidentifikovatelné

ZDROJ: ŠIROKÝ, J. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*, 2008.

Příloha č. 2 – Měsíční výnosy ekologických daní za rok 2008 a 2009

Výběr ekologických daní, stav účtu u ČNB rok 2008

25. ledna 2008

v CZK

Daň z elektřiny	0,00
Daň z plynů	0,00
Daň z pevných paliv	0,00
Vrácení daně z elektřiny	0,00
Vrácení daně z plynů	0,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

29. února 2008

v CZK

Daň z elektřiny	84 077 061,30
Daň z plynů	56 129 639,11
Daň z pevných paliv	33 746 292,72
Vrácení daně z elektřiny	0,00
Vrácení daně z plynů	0,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

21. března 2008

v CZK

Daň z elektřiny	93 478 488,97
Daň z plynů	63 045 275,88
Daň z pevných paliv	37 778 978,72
Vrácení daně z elektřiny	0,00
Vrácení daně z plynů	0,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

25. dubna 2008

v CZK

Daň z elektřiny	211 237 299,61
Daň z plynů	238 256 966,60
Daň z pevných paliv	67 315 176,18
Vrácení daně z elektřiny	0,00
Vrácení daně z plynů	0,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

30. května 2008

v CZK

Daň z elektřiny	328 877 720,47
Daň z plynů	446 434 396,83
Daň z pevných paliv	130 203 635,18
Vrácení daně z elektřiny	-4 844,00
Vrácení daně z plynů	-3 623,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

27. června 2008

v CZK

Daň z elektřiny	415 561 964,47
Daň z plynů	540 544 083,45
Daň z pevných paliv	181 607 725,13
Vrácení daně z elektřiny	-8 487,00
Vrácení daně z plynů	-7 680,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

25. července 2008

v CZK

Daň z elektřiny	498 782 137,47
Daň z plynů	569 882 436,95
Daň z pevných paliv	192 414 371,36
Vrácení daně z elektřiny	-13 113,00
Vrácení daně z plynů	-11 112,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

29. srpna 2008

v CZK

Daň z elektřiny	607 597 556,57
Daň z plynů	686 152 792,94
Daň z pevných paliv	254 292 829,69
Vrácení daně z elektřiny	-20 292,00
Vrácení daně z plynů	-21 609,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

26. září 2008

v CZK

Daň z elektřiny	694 717 845,57
Daň z plynů	742 580 848,44
Daň z pevných paliv	290 148 993,69
Vrácení daně z elektřiny	-20 292,00
Vrácení daně z plynů	-21 609,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

31. října 2008

v CZK

Daň z elektřiny	797 125 768,06
Daň z plynů	806 903 150,44
Daň z pevných paliv	339 854 967,78
Vrácení daně z elektřiny	-24 349,00
Vrácení daně z plynů	-21 609,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

28. listopadu 2008

v CZK

Daň z elektřiny	906 802 757,06
Daň z plynů	896 728 710,53
Daň z pevných paliv	388 270 753,78
Vrácení daně z elektřiny	-32 358,00
Vrácení daně z plynů	-24 715,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

19. prosince 2008

v CZK

Daň z elektřiny	913 260 303,38
Daň z plynů	901 006 738,05
Daň z pevných paliv	390 932 651,78
Vrácení daně z elektřiny	-32 831,00
Vrácení daně z plynů	-24 715,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

Výběr ekologických daní, stav účtu u ČNB rok 2009

30. ledna 2009

v CZK

Daň z elektřiny	106 587 623,68
Daň z plynů	133 060 157,48
Daň z pevných paliv	41 837 879,00
Vrácení daně z elektřiny	-7 317,00
Vrácení daně z plynů	-1 506,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

27. února 2009

v CZK

Daň z elektřiny	227 628 133,68
Daň z plynů	304 518 079,48
Daň z pevných paliv	92 572 999,00
Vrácení daně z elektřiny	-10 576,00
Vrácení daně z plynů	-11 275,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

březen 2009

v CZK

Daň z elektřiny	339 362 105,42
Daň z plynů	462 392 053,83
Daň z pevných paliv	138 769 305,23
Vrácení daně z elektřiny	-10 576,00
Vrácení daně z plynů	-19 623,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

duben 2009

v CZK

Daň z elektřiny	462 643 965,29
Daň z plynů	602 984 555,48
Daň z pevných paliv	171 489 458,00
Vrácení daně z elektřiny	-14 199,00
Vrácení daně z plynů	-28 179,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

květen 2009

v CZK

Daň z elektřiny	580 697 578,53
Daň z plynů	719 133 244,71
Daň z pevných paliv	216 287 640,00
Vrácení daně z elektřiny	-15 837,00
Vrácení daně z plynů	-32 306,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

červen 2009

v CZK

Daň z elektřiny	695 689 275,53
Daň z plynů	805 702 355,71
Daň z pevných paliv	265 003 390,00
Vrácení daně z elektřiny	-42 706,00
Vrácení daně z plynů	-38 980,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

červenec 2009

v CZK

Daň z elektřiny	815 852 000,53
Daň z plynů	887 094 080,40
Daň z pevných paliv	309 206 899,00
Vrácení daně z elektřiny	-44 463,00
Vrácení daně z plynů	-39 358,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

srpen 2009

v CZK

Daň z elektřiny	925 533 556,53
Daň z plynů	958 851 185,31
Daň z pevných paliv	329 759 357,00
Vrácení daně z elektřiny	-49 936,00
Vrácení daně z plynů	-49 411,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

září 2009

v CZK

Daň z elektřiny	990 621 243,53
Daň z plynů	973 925 747,29
Daň z pevných paliv	340 107 591,00
Vrácení daně z elektřiny	-49 936,00
Vrácení daně z plynů	-49 713,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

říjen 2009

v CZK

Daň z elektřiny	1 150 827 310,54
Daň z plynů	1 087 087 994,60
Daň z pevných paliv	417 481 780,00
Vrácení daně z elektřiny	-49 936,00
Vrácení daně z plynů	-49 980,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

listopad 2009

v CZK

Daň z elektřiny	1 269 669 748,24
Daň z plynů	1 174 367 122,29
Daň z pevných paliv	461 826 808,00
Vrácení daně z elektřiny	-49 936,00
Vrácení daně z plynů	-50 286,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

prosinec 2009

v CZK

Daň z elektřiny	1 319 120 420,24
Daň z plynů	1 196 996 248,29
Daň z pevných paliv	488 089 114,00
Vrácení daně z elektřiny	-66 341,00
Vrácení daně z plynů	-61 675,00
Vrácení daně z pevných paliv	0,00

ZDROJ: Celní správa, interní výkazy.